

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษี ในฝ่ายปกครองของประเทศไทย

จากการศึกษาเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย กระบวนการดังกล่าวมีปัญหาหลายประการซึ่งสามารถวิเคราะห์ปัญหาเพื่อเสนอแนวทางในการปฏิรูปได้ ดังนี้

4.1 วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยบัญญัติไว้ในกฎหมายหลายฉบับ ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย จึงมีความหลากหลายและมีรายละเอียดแตกต่างกัน นอกจากนี้ กฎหมายมิได้บัญญัติเรื่องเกี่ยวกับการอุทธรณ์ให้เป็นไปตามหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอ แม้ว่าการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองจะต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปที่บัญญัติหลักเกณฑ์อันเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนไว้อย่างดีด้วย แต่การนำพระราชบัญญัติฉบับนี้มาใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีปัญหาหลายประการ โดยสามารถวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองโดยแยกพิจารณาเป็น วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายที่นำมาใช้กับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย และวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยได้ ดังนี้

4.1.1 วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายที่นำมาใช้กับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

ปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายที่นำมาใช้กับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยเป็นปัญหาเกี่ยวกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่นำมาใช้แก่การอุทธรณ์ข้อพิพาท

ทางภาษีในฝ่ายปกครองหรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าเป็นปัญหาในด้านรูปแบบของกฎหมาย ที่นำมาใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง ดังนี้

4.1.1.1 กฎหมายขาดรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์และการคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์

กฎหมายระดับพระราชบัญญัติที่บัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยโดยตรงมีจำนวน 5 ฉบับ ซึ่งกฎหมายแต่ละฉบับมีการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง ดังนี้

(1) ประมวลรัษฎากร

- มาตรา 28 บัญญัติเรื่องแบบคำอุทธรณ์
- มาตรา 29 และมาตรา 30 บัญญัติเรื่องกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์
- มาตรา 31 บัญญัติเรื่องการทูลเกล้าฯ ข้าราชการ
- มาตรา 32 บัญญัติเรื่องอำนาจออกหนังสือเรียกของผู้พิจารณาอุทธรณ์
- มาตรา 33 บัญญัติเรื่องข้อห้ามอุทธรณ์ต่อศาล
- มาตรา 34 บัญญัติเรื่องการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์

(2) พระราชบัญญัติภาษีศรัทธา พ.ศ. 2527

- มาตรา 51 บัญญัติเรื่องผลของการอุทธรณ์
- มาตรา 86 บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ในชั้นตอนแรก แบบคำคัดค้าน กำหนดเวลายื่นคัดค้าน และผู้พิจารณาคัดค้าน
- มาตรา 87 บัญญัติเรื่องอำนาจออกหนังสือเรียกของผู้พิจารณาคัดค้าน และบัญญัติเรื่องค่าป่วยการของบุคคลที่มาให้ถ้อยคำตามหนังสือเรียก
- มาตรา 88 บัญญัติเรื่องกำหนดเวลาพิจารณาคัดค้าน และการวินิจฉัยคัดค้าน
- มาตรา 89 บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ และข้อห้ามอุทธรณ์
- มาตรา 90 บัญญัติเรื่ององค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
- มาตรา 91 บัญญัติเรื่ององค์ประชุม และการออกเสียงในที่ประชุม
- มาตรา 92 บัญญัติเรื่องอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการออกหนังสือเรียก และค่าป่วยการของบุคคลที่มาให้ถ้อยคำตามหนังสือเรียก
- มาตรา 93 บัญญัติเรื่องอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการ
- มาตรา 94 บัญญัติเรื่องการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์

- มาตรา 95 บัญญัติเรื่องการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์
- มาตรา 96 บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล
- มาตรา 97 และมาตรา 98 บัญญัติเรื่องการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา

(3) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

- มาตรา 25 บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ และผู้พิจารณาอุทธรณ์
- มาตรา 26 บัญญัติเรื่องแบบคำอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ และสถานที่ยื่นอุทธรณ์
- มาตรา 27 บัญญัติเรื่องการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่ยื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์
- มาตรา 28 บัญญัติเรื่องอำนาจออกหนังสือเรียกของผู้พิจารณาอุทธรณ์
- มาตรา 29 บัญญัติเรื่องผลในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก
- มาตรา 30 บัญญัติเรื่องการแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์
- มาตรา 31 บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล

(4) พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

- มาตรา 49 บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ และการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา
- มาตรา 50 บัญญัติเรื่องอำนาจออกหนังสือเรียกของผู้พิจารณาอุทธรณ์
- มาตรา 51 บัญญัติเรื่องการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์
- มาตรา 52 บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล

(5) พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

- มาตรา 30 บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ แบบคำอุทธรณ์ และการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา
- มาตรา 31 บัญญัติเรื่องอำนาจออกหนังสือเรียกของผู้พิจารณาอุทธรณ์ และเหตุยกอุทธรณ์
- มาตรา 32 บัญญัติเรื่องกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์
- มาตรา 33 บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล
- มาตรา 33 ทวิ บัญญัติเรื่องการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้คืนภาษี

(6) พระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469¹

- มาตรา 112 ฉ บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ แบบคำอุทธรณ์ และสถานที่ยื่นอุทธรณ์
- มาตรา 112 สัตต บัญญัติเรื่ององค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
- มาตรา 112 อัญฐ บัญญัติเรื่องวาระการดำรงตำแหน่งของกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ
- มาตรา 112 นว บัญญัติเรื่องเหตุพ้นจากตำแหน่งของกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ
- มาตรา 112 ทศ บัญญัติเรื่องการประชุมและการออกเสียงในที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
- มาตรา 112 เอกาทศ บัญญัติเรื่องการห้ามกรรมการผู้มีส่วนได้เสียเข้าร่วมประชุมและออกเสียงลงคะแนน
- มาตรา 112 ทวาทศ บัญญัติเรื่องอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการออกหนังสือเรียก และเหตุยกอุทธรณ์
- มาตรา 112 เตรส บัญญัติเรื่องอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการแต่งตั้งอนุกรรมการ
- มาตรา 112 จตุทศ บัญญัติเรื่องการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะอนุกรรมการ
- มาตรา 112 ปีณรส บัญญัติเรื่องผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์
- มาตรา 112 โสฬส บัญญัติเรื่องการทูลเกล้าทูลกระหม่อมกราบบังคมทูล
- มาตรา 112 สัตตรส บัญญัติเรื่องการค้าวินิจัยอุทธรณ์และการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์
- มาตรา 112 อัญฐารส บัญญัติเรื่องสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล
- มาตรา 112 เอกุณวีสติ บัญญัติเรื่องผลของการไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก

จะเห็นได้ว่า กฎหมายเฉพาะแต่ละฉบับกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเพียงไม่กี่เรื่อง โดยส่วนใหญ่เป็นเรื่องเกี่ยวกับหน้าที่ของผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์และอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ แต่เป็นการกำหนดรายละเอียดที่ไม่ครบถ้วนทั้งกระบวนการ ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถเข้าใจกระบวนการอุทธรณ์ได้

¹ แม้ว่าอากรศาลการจะมีใช้ภาษี แต่การจัดเก็บอากรศาลการบางกรณีมีความสัมพันธ์กับภาษีประเภทอื่น เช่น การนำเข้าสินค้า ดังนั้น ผู้เขียนจึงได้นำเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากอากรศาลการมาพิจารณาประกอบด้วย

อย่างถูกต้องครบถ้วน เช่น กฎหมายบางฉบับไม่ได้บัญญัติเรื่ององค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ การขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และการเยียวยาแก้ไขภายหลังจากการอุทธรณ์ อีกทั้งกฎหมายแต่ละฉบับก็ไม่ได้บัญญัติให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการอุทธรณ์แต่อย่างใด กรณีนี้แม้ว่าฝ่ายปกครองจะได้ออกระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอุทธรณ์ไว้แต่ก็มีได้กำหนดขั้นตอนอย่างครบถ้วน ประกอบกับระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองดังกล่าวมีผลใช้บังคับภายในฝ่ายปกครองเท่านั้นเพราะมิใช่กฎหมายที่จะมีผลใช้บังคับแก่บุคคลภายนอก และยังแก้ไขได้ง่ายด้วย แม้ว่าจะทำให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการแก้ไขปรับปรุง แต่หลักเกณฑ์และวิธีการบางอย่างหากปล่อยให้มีการแก้ไขง่ายเกินไปก็จะเป็นภาระแก่ผู้ที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายนั้น ในขณะที่กฎหมายระดับพระราชบัญญัติของประเทศอังกฤษและกฎหมายระดับรัฐบัญญัติประเทศฝรั่งเศสกำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ครบถ้วน และมีบทบัญญัติให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองด้วย²

กฎหมายส่วนใหญ่จะบัญญัติแต่เพียงการอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีเท่านั้น ทั่วๆ ไปที่ข้อพิพาททางภาษีประเภทอื่นจะมีลักษณะที่ไม่แตกต่างจากข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษี เช่น ข้อพิพาทที่เกิดจากการขอคืนภาษี อีกทั้งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 พระราชบัญญัติการพนัน พุทธศักราช 2478 พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 พระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 ก็มีได้บัญญัติหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ด้วย ซึ่งเป็นปัญหาแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองว่า จะต้องดำเนินการอย่างไร แม้ว่าปัจจุบันมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งต้องนำมาใช้แก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองด้วยก็ตาม

เมื่อกฎหมายมิได้กำหนดเรื่องกระบวนการอุทธรณ์ไว้ให้ชัดเจน และมีปัญหาว่ากรณีใดต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้องจึงเสียสิทธิอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ระบบการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยจึงไม่เป็นไปตามหลักความชัดเจน แน่นนอน และคาดหมายได้ของการกระทำทางปกครอง ซึ่งหมายถึง การกระทำของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องมีความชัดเจน แน่นนอน และเป็นที่ยึดหมายได้จากปัจเจกชนผู้ตกอยู่ภายใต้อำนาจปกครอง

² ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

ซึ่งอาจกระทำได้โดยการที่กฎหมายบัญญัติรายละเอียดในการดำเนินการต่างๆ เพื่อให้เกิดความชัดเจน แน่นนอน และยังเป็นกำบังการปฏิบัติที่แตกต่างกันอย่างไม่เป็นธรรมอีกด้วย

นอกจากนี้ กฎหมายแต่ละฉบับก็ได้บัญญัติหลักการสำคัญอันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์ ซึ่งเป็นหลักการที่ทำให้ผู้เสียภาษีเชื่อถือและไว้วางใจในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองว่าสามารถให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องรอความเป็นธรรมจากศาลแต่เพียงอย่างเดียว โดยกฎหมายที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมิได้บัญญัติให้เป็นไปตามหลักความโปร่งใสในทางปกครองที่ต้องเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ได้รับรู้ รับทราบข้อเท็จจริงต่างๆ อย่างเพียงพอในเรื่องที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองโดยตรงอันเป็นการสร้างความเชื่อมั่นและไว้วางใจแก่ผู้เสียภาษีเมื่อเข้ามาในกระบวนการนี้ เช่น การเปิดเผยข้อมูลในการวินิจฉัยของฝ่ายปกครองอย่างชัดเจน โดยการประกาศสถิติข้อมูลในเรื่องของการอุทธรณ์เป็นการทั่วไปว่ามีปริมาณข้อพิพาทที่อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองจำนวนเท่าใด จำนวนข้อพิพาทที่มีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในสาระสำคัญเป็นอย่างไร

แม้ว่าปัจจุบันหน่วยงานจัดเก็บภาษี เช่น กรมสรรพากรได้มีการรวบรวมข้อมูลต่างๆ เกี่ยวกับการอุทธรณ์ไว้ แต่การรวบรวมดังกล่าวก็เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานของฝ่ายปกครองมิได้เป็นไปเพื่อเป็นประโยชน์แก่ประชาชนผู้เสียภาษี โดยประชาชนไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลดังกล่าวได้โดยสะดวกเนื่องจากไม่มีการเปิดเผยอย่างเพียงพอ ในขณะที่การอุทธรณ์ของประเทศญี่ปุ่นมีการรวบรวมสถิติการอุทธรณ์และเปิดเผยแก่ประชาชนโดยชัดแจ้ง³ ทำให้ผู้เสียภาษีมีความเชื่อมั่นและไว้วางใจในระบบการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองซึ่งส่งผลให้ข้อพิพาททางภาษีสามารถยุติได้ในฝ่ายปกครองโดยไม่ต้องนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลเป็นการลดระยะเวลาและค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีและรัฐ ซึ่งล้วนเป็นผลประโยชน์ทั้งแก่รัฐและประชาชน

อีกทั้งกฎหมายเฉพาะยังขาดหลักการสำคัญในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนตามหลักการอื่นๆ อาทิ หลักความเป็นกลาง หลักการไม่มีส่วนได้เสีย หลักการไต่สวน หลักการรับฟังข้อเท็จจริง สิทธิที่มีที่ปรึกษา สิทธิได้รับการพิจารณาโดยเร็ว สิทธิได้ทราบเหตุผลของคำสั่งทางปกครอง สิทธิได้รับคำแนะนำและแจ้งสิทธิในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะได้อภิเคราะห์ต่อไปในข้อ 4.1.2

³ National Tax Agency, "An Outline of Japanese Tax Administration 2003," <http://www.nta.go.jp/foreign_language/report2003/pdf/01.pdf>, April 2007.

4.1.1.2 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีหลายรูปแบบไม่สอดคล้องกัน

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยนั้น ผู้อุทธรณ์และเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายหลายฉบับซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทของภาษี และประเภทของข้อพิพาททางภาษี เช่น ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร ต้องอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษี ข้อพิพาทที่เกิดจากการขอลดภาษีหรือขอปลดภาษีกรณีทรัพย์สินเสียหาย ในสาระสำคัญ และข้อพิพาทที่เกิดจากการขอยกเว้น การขอให้ปลดภาษีหรือการขอลดค่าภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีบำรุงท้องที่และการประกาศ กำหนดราคาปานกลางที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินอากรศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ในขณะที่ภาษีประเภทอื่นและข้อพิพาทประเภทอื่นซึ่งกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทั้งนี้ รายละเอียดตามผนวก ก เรื่อง ตารางเปรียบเทียบการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย⁴

โดยที่การอุทธรณ์ตามกฎหมายแต่ละฉบับกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขแตกต่างกัน ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายแต่ละฉบับไม่เท่าเทียมกัน และยังเป็นการสร้างความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายหลายฉบับ ทั้งๆ ที่เป็นเรื่องวิธีสบัญญัติทางภาษีเช่นเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่เป็นภาษีประเภทเดียวกันแต่กฎหมายกำหนดวิธีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้แตกต่าง เช่น ภาษีสรรพสามิตซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมและเป็นภาษีการบริโภคเฉพาะเช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิต หรือ ในกรณีของภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในขณะที่ภาษีสุรา ค่าเสตมปียาสูบ ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟซึ่งเป็นภาษีสรรพสามิตเช่นเดียวกัน ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

⁴ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ ภาคผนวก ก, น. 233.

กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องคัดค้านการประเมินภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตก่อนจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ขณะที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ต่อผู้ทำคำสั่งทางปกครองก่อนจึงให้อธิบดีกรมสรรพสามิตพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนต่อไป แต่จะไม่มี การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งอาจถือได้ว่ามีการพิจารณาตรวจสอบอย่างรอบคอบยิ่งกว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียว แต่การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำให้เกิดความล่าช้าได้ หรือกรณีของภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้ายซึ่งเป็นภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเช่นเดียวกันแต่กฎหมายก็กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขการอุทธรณ์แตกต่างกัน อาทิ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้เพียง 15 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ แต่พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้ 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์

การที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้แตกต่างกันย่อมเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีซึ่งส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางภาษี ต้องไปศึกษาหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีตามกฎหมายแต่ละฉบับอันเป็นเรื่องยาก ซึ่งแม้แต่ทนายความผู้ให้คำปรึกษาแก่ผู้เสียภาษีตลอดจนองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็อาจเกิดความสับสนด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่จะต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ประกอบกับกฎหมายเฉพาะซึ่งเป็นการนำกฎหมายหลายฉบับมาใช้ประกอบกันย่อมเป็นการสร้างขั้นตอนและภาระให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีจนเกินสมควร นอกจากนี้จะเกิดความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในการค้นหากฎหมายเพื่อนำมาปรับใช้แก่กรณีแล้ว กรณีดังกล่าวยังไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาคซึ่งเป็นหลักการสำคัญตามรัฐธรรมนูญที่ผูกพันองค์กรของรัฐทุกองค์กรในการตรากฎหมาย การบังคับใช้กฎหมาย และการตีความกฎหมาย หลักการเบื้องต้น คือ องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันให้แตกต่างกันโดยอำเภอใจมิได้ หรือจะปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันให้เหมือนกันโดยอำเภอใจมิได้เช่นกัน ทั้งนี้ การปฏิบัติโดยอำเภอใจหรือการเลือกปฏิบัติ หมายถึง การปฏิบัติที่ไม่อาจหาเกณฑ์แห่งความแตกต่างอันมีน้ำหนักสำคัญระหว่างสิ่งสองสิ่งหรือหลายสิ่งมาอธิบายอย่างสมเหตุสมผลได้

นอกจากนี้ หากเป็นกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระภาษีหลายประเภทในคราวเดียวกัน อันเนื่องมาจากเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่ง หรือกฎหมายกำหนดให้ต้องชำระภาษีหลายประเภท

จากการดำเนินกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง โดยมีหน่วยงานเดียวเป็นผู้ประเมินจัดเก็บภาษี เช่น สถานค้าปลีกน้ำมันซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด หรือการนำเข้าสินค้าซึ่งผู้นำเข้าสินค้ามีหน้าที่ต้องชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรศุลกากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองเกี่ยวกับการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองได้ โดยผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมาย ภาษีแต่ละฉบับกำหนดไว้ เช่น การประเมินภาษีกรณีการนำเข้าสินค้า ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพสามิตตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และต้องอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากรตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469⁵ ซึ่งกฎหมายแต่ละฉบับกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ หรือ

⁵ การอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจาก กรุงเทพมหานครอาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรแต่งตั้งอีกจำนวนไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคนเป็นกรรมการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรเป็นเลขานุการและเป็นผู้ช่วยเลขานุการ โดยเลขานุการเป็นกรรมการด้วย ซึ่งในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีกรรมการมาประชุมอย่างน้อยกึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดจึงจะเป็นองค์ประชุม โดยการวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งให้มีหนึ่งเสียงในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด ถ้ากรรมการผู้ใดมีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัยจะเข้าร่วมประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นมิได้

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่อง ที่อุทธรณ์มาแสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียก

แม้แต่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไว้แตกต่างกัน โดยการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพสามิตต้องอุทธรณ์ในขั้นตอนแรกต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตแล้วจึงอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สองต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่การอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการอุทธรณ์ขั้นตอนเดียวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ในขณะที่การอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากรต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 หากผู้เสียภาษีอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งย่อมเป็นการอุทธรณ์แต่เพียงข้อพิพาทที่กำหนดให้อุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับนั้นข้อพิพาทเดียว ในขณะที่ข้อพิพาทอื่นถือว่ายังไม่มีการอุทธรณ์ ซึ่งหากพ้นกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาทดังกล่าวก็เป็นอันยุติตามคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น⁶ เช่น หากผู้เสียภาษีอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แม้ว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีสรรพสามิตมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงฐานภาษี แต่คำวินิจฉัยอุทธรณ์นี้ไม่มีผลให้เป็นการเปลี่ยนแปลงภาษีมูลค่าเพิ่มและอากรศุลกากรไม่ ทั้งๆ ที่ภาษีทั้ง 3 ประเภทมีความเกี่ยวเนื่องกัน โดยฐานของอากรศุลกากร คือ ราคาศุลกากร ซึ่งหากนำฐานของอากรศุลกากรไปรวมกับอากรศุลกากรแล้วก็จะเป็ฐานของภาษีสรรพสามิต และฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ หากผู้พิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายแต่ละฉบับมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเรื่องเดียวกันแตกต่างกันย่อมก่อให้เกิดปัญหาแก่ผู้เสียภาษีว่าต้องปฏิบัติตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ฉบับใด

การที่ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายหลายฉบับเป็นการสร้างความยุ่งยากและความสับสนแก่ผู้เสียภาษี เช่น ผู้เสียภาษีอาจเข้าใจว่าอุทธรณ์ภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งถือเป็น

หากผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องยกอุทธรณ์นั้นเสีย โดยผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

สำหรับกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุขอลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือมีคำพิพากษาแล้วก็ให้มีหน้าที่ชำระภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1349/2543 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 252.

การอุทธรณ์ภาษีประเภทอื่นด้วย กล่าวคือ อาจเข้าใจว่าถ้าอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากรแล้ว ย่อมถือว่าเป็นการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย⁷ แม้ว่าปัจจุบัน กรมศุลกากรจะแก้ไขปัญหาดังกล่าวโดยออกประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติ เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นอุทธรณ์ภาษีทั้ง 3 ประเภท ที่กรมศุลกากรเพียงแห่งเดียว แต่หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีต้อง เป็นไปตามกฎหมายแต่ละฉบับเช่นเดิม กรณีดังกล่าวจึงยังมิได้เป็นการแก้ไขปัญหาที่เหมาะสม

นอกจากนี้ กฎหมายยังมีการใช้ถ้อยคำภาษาที่แตกต่างไม่สอดคล้องกัน เช่น กฎหมาย ส่วนใหญ่ใช้คำว่า “การอุทธรณ์” แต่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ใช้คำว่า “การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่” การอุทธรณ์ในชั้นตอนแรกตามพระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 ใช้คำว่า “การคัดค้าน” ทั้งๆ ที่เป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษี เช่นเดียวกัน หรือการใช้คำว่า “เจ้าพนักงานประเมิน” กฎหมายบางฉบับใช้คำว่า “เจ้าหน้าที่” บางฉบับก็ใช้คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” ซึ่งอาจก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษี ทั้งนี้ ปัญหา ส่วนหนึ่งเกิดจากการที่กฎหมายฉบับต่างๆ บัญญัติในช่วงเวลาที่แตกต่างกัน ในการแก้ไขเพิ่มเติม กฎหมายแต่ละฉบับก็ไม่ได้มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายทั้งหมดอย่างเป็นระบบ อีกทั้งกฎหมาย หลายฉบับยังมิได้ทำการปรับปรุงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันด้วย เช่น พระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ คือ อธิบดีกรมสรรพากรหรือ สมุหเทศาภิบาล แต่ปัจจุบันกรมสรรพากรไม่มีอำนาจจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่ประการใด และปัจจุบันก็ไม่มีสมุหเทศาภิบาลแล้ว ทั้งนี้ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบันบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543 ซึ่งกำหนดให้เป็นอำนาจของ ผู้บริหารท้องถิ่น โดยมีได้แก้ไขในพระราชบัญญัติหลักยกยอมทำให้ในการปฏิบัติงานของฝ่ายปกครอง และผู้เสียภาษีมีความยุ่งยากมากขึ้น

ปัญหาเหล่านี้ย่อมก่อให้เกิดความสับสนต่อผู้ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย จนอาจทำให้ ผู้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายไม่สามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีต้องยอมรับ คำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น แม้ว่าโดยเนื้อหาแท้จริงแล้วผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระ ภาษีหรือชำระภาษีน้อยลงกว่าที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกำหนดในตอนแรกก็ได้ ทำให้เกิด ความเสียหายแก่ผู้เสียภาษี

⁷ ประภาศ คงเอียด, “การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินในคดีภาษีอากร,” ใน 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง, (กรุงเทพมหานคร: ศาลภาษีอากรกลาง, 2549): น. 86.

4.1.1.3 การนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ แก่ข้อพิพาททางภาษี

เมื่อการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการเตรียมการ และดำเนินการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง กระบวนการอุทธรณ์ จึงต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ด้วย ในกรณีที่ กฎหมายเฉพาะไม่ได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ หรือในกรณีที่ กฎหมายเฉพาะกำหนดเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้แต่มีหลักเกณฑ์ ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนด ในพระราชบัญญัติฉบับนี้ เว้นแต่กฎหมายเฉพาะกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ในฝ่าย ปกครองไว้แล้ว ผู้อุทธรณ์ก็ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและระยะเวลาที่กฎหมายเฉพาะนั้นบัญญัติไว้ แม้ว่าขั้นตอนและระยะเวลาดังกล่าวจะมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐาน ในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่กำหนดในพระราชบัญญัติฉบับนี้ก็ตาม นอกจากนี้ การพิจารณา อุทธรณ์ก็ต้องปฏิบัติตามมาตรา 12 - มาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครอง พ.ศ. 2539 ด้วย เพราะเป็นหลักทั่วไปในการอำนวยความสะดวก⁸

การนำกฎหมาย 2 ฉบับมาใช้ประกอบกันย่อมก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ ได้แก่ ปัญหาความไม่เหมาะสมของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ในการนำมาใช้แก่ข้อพิพาททางภาษี และปัญหาความไม่เข้าใจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและ ประชาชนผู้เสียภาษีในการนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ บังคับแก่ข้อพิพาททางภาษี

4.1.1.3.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ในการนำมาใช้แก่ข้อพิพาททางภาษี

การนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้แก่การอุทธรณ์ ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีปัญหาในหลายประการ ดังนี้

(1) ข้อพิพาททางภาษีแตกต่างจากข้อพิพาททางปกครองประเภทอื่น

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับแก่ คำสั่งทางปกครองโดยทั่วไป แต่ข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างจาก ข้อพิพาททางปกครองโดยทั่วไป เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีมียุทธศาสตร์ผสมผสานระหว่างเรื่องทาง

⁸ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: สื่อปัญญา, 2540), น. 398.

กฎหมายปกครอง กฎหมายแพ่ง กฎหมายพาณิชย์ และกฎหมายอาญา⁹ และเป็นข้อพิพาทที่กระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน เพราะการจัดเก็บภาษีเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับจัดเก็บเงินจากประชาชนมาเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำภารกิจของรัฐเพื่อประโยชน์ส่วนรวม ดังนั้น บทบัญญัติบางเรื่องตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวจึงไม่เหมาะสมต่อการนำมาใช้แก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง อาทิ จำนวนขั้นตอนในการอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ และกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไปในข้อ 4.1.2

(2) ความไม่แน่ชัดในทางปฏิบัติว่าการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นการอุทธรณ์บังคับหรือไม่

ข้อพิพาทที่เกิดจากคำสั่งทางปกครองที่มีได้ออกโดยรัฐมนตรีหรือคณะกรรมการที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองนั้น ผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าวต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อน จึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปยื่นฟ้องต่อศาลได้¹⁰ เนื่องจากมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดให้ในกรณีที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะ การฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำได้ต่อเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังกล่าวแล้ว ตามหลักการดำเนินการให้ครบถ้วนในฝ่ายปกครอง (exhaustion of administrative remedies)

ในขณะที่ข้อพิพาททางภาษีมียุติอยู่ในอำนาจศาลปกครอง หากแต่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรแม้ว่าจะเป็นข้อพิพาททางปกครองก็ตาม ข้อพิพาททางภาษีจึงไม่อยู่ในบังคับมาตราดังกล่าว ทั้งนี้ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว โดยคดีตามมาตรา 7 (1) คือ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร นอกจากนี้ คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรนั้น กฎหมาย

⁹ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “การระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศฝรั่งเศส,” เอกสารประกอบคำบรรยายวิชากฎหมายวิธีบัญญัติทางภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549 (อัดสำเนา)

¹⁰ มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

กำหนดไว้ต่างหากให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษา กรณีดังกล่าวจึงไม่แน่ชัดว่า การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นการอุทธรณ์บังคับหรือไม่ ทำให้ผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง หรือศาลเข้าใจได้ว่าผู้เสียภาษีมียุทธินำข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรไปฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรโดยมิต้องนำข้อพิพาทประเภทนี้ไปอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อน

การปฏิบัติงานของกรมสรรพากรนั้น กรมสรรพากร เห็นว่า ข้อพิพาทที่เกิดจากการขอคืนภาษีนั้น เป็นสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะดำเนินการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนที่จะไปดำเนินการฟ้องคดีต่อศาล หรือผู้เสียภาษีจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องคดีต่อศาลโดยมิต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อนก็ได้¹¹ ในขณะที่แนวทางของศาลนั้น ยังไม่ปรากฏคำพิพากษาในประเด็นนี้แต่อย่างใด แต่หากพิจารณาคำพิพากษาของศาลฎีกาแล้ว เห็นได้ว่า คดีที่ฟ้องเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีโดยไม่มีประเด็นเรื่องการประเมินภาษีนั้น จะไม่ปรากฏข้อเท็จจริงในชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ในคำพิพากษา¹² ในขณะที่ข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีจะปรากฏข้อเท็จจริงชั้นอุทธรณ์ในคำพิพากษา ทำให้เข้าใจได้ว่า หากเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการขอคืนภาษีนั้น ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนหรือไม่ก็ได้ แต่เรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนเพื่อให้เป็นไปตามความมุ่งหมายของกฎหมายที่ต้องการให้เป็นการอุทธรณ์บังคับ

แนวความเห็นและแนวการปฏิบัติงานของกรมสรรพากร และความไม่แน่ชัดของศาลย่อมเป็นปัญหาแก่ผู้เสียภาษีได้ เนื่องจากในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียุทธินำข้อพิพาททางภาษี หากหน่วยงานมีคำวินิจฉัยไม่เป็นภาษีหรือคืนภาษีให้น้อยกว่าที่ร้องขอไว้ แล้วผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยย่อมเป็นปัญหาว่าผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนหรือไม่ หากผู้เสียภาษีเห็นว่ากรอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็นสิทธิที่จะดำเนินการก่อนหรือไม่ก็ได้ตามแนวทางของกรมสรรพากร จึงนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลทันทีโดยมิได้มีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง เมื่อคดีไปถึงศาล หากศาลพิพากษายกฟ้องหรือไม่รับฟ้อง

¹¹ หนังสือที่ กค 0706/2531 เรื่อง การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง กรณีไม่คืนเงินภาษีอากร ราย นาง ช. ลงวันที่ 4 มีนาคม 2548, <<http://www.rd.go.th/publish/28989.0.html>>, มีนาคม 2551.

¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2208/2549 ตูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 243.

เพราะเห็นว่าผู้เสียหายมีได้ดำเนินการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองให้ครบถ้วนก่อน และหากการยกฟ้องหรือไม่รับฟ้องนั้นล่วงเลยกำหนดเวลาที่ผู้เสียหายจะยื่นอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองได้แล้ว ข้อพิพาทดังกล่าวย่อมยุติตามคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ ผู้เสียหายจึงได้รับความเสียหาย เพราะคำสั่งในเรื่องเกี่ยวกับการขอคืนภาษีดังกล่าวจะไม่ได้รับการตรวจสอบในฝ่ายปกครองและในชั้นศาล

ปัญหานี้อาจมีสาเหตุมาจากกฎหมายมิได้บัญญัติให้ชัดเจนว่าการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นการอุทธรณ์บังคับหรือไม่ แม้ว่าในคดีปกครองที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองกฎหมายกำหนดให้ต้องดำเนินการในฝ่ายปกครองก่อนให้ครบถ้วน แต่คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร กฎหมายมิได้กำหนดให้ชัดว่าต้องดำเนินการในฝ่ายปกครองให้ครบขั้นตอนก่อนหรือไม่ ประกอบกับมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษี อีกทั้ง การปฏิบัติงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาก่อนที่จะมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ผู้เสียหายมีสิทธินำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ทันทีโดยมิต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อน

(3) การที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมิได้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บางกรณีไม่เกิดผลร้ายมากนัก

แม้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะบัญญัติให้มีการคุ้มครองสิทธิแก่ประชาชนเป็นอย่างดีในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง เช่น การคุ้มครองตามหลักส่วนใหญ่ได้เสีย หลักการรับฟังข้อเท็จจริง หลักการพิจารณาโดยเร็ว หลักการไต่สวน หลักการให้เหตุผล แต่พระราชบัญญัติฉบับนี้ ไม่ได้กำหนดให้การที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่ปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้บางเรื่องส่งผลร้ายแก่คำสั่งทางปกครองมากนัก ดังนี้

ประการที่หนึ่ง กฎหมายกำหนดให้ผู้พิจารณาเรื่องทางปกครองจะต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณานั้น กฎหมายกำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิคัดค้านผู้พิจารณาอุทธรณ์ตามหลักส่วนใหญ่ได้เสีย หากผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณา¹³ แต่หากไม่มีการคัดค้านผู้พิจารณาอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้ที่มีส่วนได้เสียก็สามารถกระทำได้โดยชอบ และแม้ว่าจะมีการคัดค้านในภายหลัง การดำเนินการที่กระทำไปก่อนที่จะมีการคัดค้านก็จะไม่เสียไป เว้นแต่ผู้พิจารณาคนใหม่เห็นควรให้มีการพิจารณาใหม่ในเรื่องเดิมอีกครั้ง หรือเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง หากเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาไปจนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว กรณีนี้อาจกระทบต่อความเป็นธรรมได้

¹³ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

หากผู้อุทธรณ์ไม่ทราบเลยว่าบุคคลใดเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องของตน ผู้อุทธรณ์จึงไม่อาจรู้ได้ว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์มีส่วนได้เสียในการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ หรือไม่รู้ถึงสิทธิการคัดค้าน ผู้อุทธรณ์จึงมิได้คัดค้านผู้พิจารณาอุทธรณ์

ประการที่สอง กฎหมายกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่เห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริงซึ่งรวมถึงการรับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของคู่กรณี¹⁴ พยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่ ผู้พิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็น ฟุ่มเฟือย หรือเพื่อประวิงเวลา แต่กฎหมายกำหนดว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่มีได้ปฏิบัติตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริงย่อมไม่เสียไปหากมีการรับฟังคู่กรณีอย่างสมบูรณ์ในภายหลัง¹⁵ ผลของกฎหมายดังกล่าวทำให้ผู้เสียหายที่ไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างแท้จริง เนื่องจากการรับฟังผู้อุทธรณ์ภายหลังจากผู้พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการไปแล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจไม่เต็มใจที่จะรับฟัง หรือมีอคติในการรับฟัง เนื่องจากตนได้พิจารณาจนกระทั่งมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว จึงไม่ประสงค์ที่จะแก้ไขคำวินิจฉัยนั้น

แม้ว่าการที่กฎหมายกำหนดเรื่องนี้เพราะต้องการให้เกิดความรวดเร็วในการดำเนินการในกรณีที่ฝ่ายปกครองมิได้ปฏิบัติตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดโดยมิได้มีผลกระทบต่อเนื้อหาของคำสั่งทางปกครองนั้น หากกฎหมายมิได้กำหนดผลในลักษณะนี้แต่กำหนดให้เป็นคำสั่งทางปกครองที่มีชอบด้วยกฎหมาย ศาลจะมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองนี้แล้วย้อนไปให้ดำเนินการใหม่ให้ถูกต้อง โดยมิได้แก้ไขในเนื้อหาแต่อย่างใด ทำให้ต้องใช้เวลาในการดำเนินการนานอันเป็นผลเสียแก่ผู้เสียหาย อย่างไรก็ตาม ข้อพิพาททางภาษีแตกต่างจากข้อพิพาททางปกครองอื่น เนื่องจากศาลภาษีอากรมีกระบวนการพิจารณาแตกต่างจากศาลปกครอง โดยศาลปกครองพิจารณาตามหลักไต่สวนแต่ศาลภาษีอากรพิจารณาตามหลักกล่าวหา การที่กฎหมายกำหนดผลของการดำเนินการในฝ่ายปกครองเช่นนี้ ทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในฝ่ายปกครองอย่างเต็มที่ ทั้งๆ ที่การดำเนินการในฝ่ายปกครองใช้ระบบไต่สวนที่ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้อง ในขณะที่การดำเนินการในชั้นศาลนั้นใช้ระบบกล่าวหา จึงไม่สามารถต่อสู้คดีอย่างเต็มที่

¹⁴ “คู่กรณี” หมายความว่า ผู้ยื่นคำขอหรือผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง และผู้ซึ่งได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเนื่องจากสิทธิของผู้นั้นจะถูกกระทบกระเทือนจากผลของคำสั่งทางปกครอง

¹⁵ มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ประการที่สาม กฎหมายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ซึ่งแม้ว่าจะเกิดผลดีที่ทำให้เกิดความรวดเร็วในการปฏิบัติงาน แต่หากผู้พิจารณาอุทธรณ์มิได้พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา กฎหมายมิได้กำหนดผลอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อเป็นการบังคับผู้พิจารณาอุทธรณ์ไว้ เช่น กำหนดให้ผู้อุทธรณ์สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปดำเนินการในชั้นตอนต่อไปได้ทันที ทั้งนี้ กฎหมายกำหนดแต่เพียงให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ในการฟ้องคดีต่อศาลปกครองในประเด็นเรื่องการละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ การละเลยหรือการปฏิบัติหน้าที่โดยล่าช้าเกินสมควร ซึ่งศาลจะมีอำนาจวินิจฉัยเฉพาะประเด็นดังกล่าวโดยอาจมีคำวินิจฉัยให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการตามเวลาที่ศาลกำหนดโดยไม่สามารถวินิจฉัยในประเด็นพิพาทเรื่องภาษีได้ อีกทั้งกระบวนการฟ้องคดีดังกล่าวยังเป็นการดำเนินการเป็นอีกคดีหนึ่งซึ่งทำให้เกิดความล่าช้าจนผู้อุทธรณ์ได้รับความเสียหายเพิ่มขึ้นได้

4.1.1.3.2 ปัญหาความไม่เข้าใจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและประชาชนในการนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับแก่ข้อพิพาททางภาษี

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยนั้น นอกจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและประชาชนผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติรายละเอียดของการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้แล้ว บุคคลดังกล่าวต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ด้วย การที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย 2 ฉบับประกอปกกันโดยกฎหมายแต่ละฉบับมิได้บัญญัติให้ชัดเจนว่าเรื่องใดต้องปฏิบัติตามกฎหมายฉบับใด ในการพิจารณาว่าต้องปฏิบัติตามกฎหมายฉบับใดนั้น เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและประชาชนผู้เสียภาษีต้องพิจารณาว่าหลักเกณฑ์ในแต่ละเรื่องมีกฎหมายเฉพาะบัญญัติไว้แล้วหรือไม่ และแม้ว่ากฎหมายเฉพาะจะบัญญัติเรื่องนั้นไว้ ผู้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายก็ต้องพิจารณาต่อไปว่าหลักเกณฑ์เรื่องนั้นที่กำหนดในกฎหมายเฉพาะมีการประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่ หากเรื่องใดกฎหมายเฉพาะมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่า เรื่องดังกล่าวต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นอกจากนี้ ต้องปฏิบัติตามกฎหมายลำดับรอง ระเบียบภายในฝ่ายปกครอง และคำสั่งภายในฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ด้วย ทำให้ผู้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายต้องพิจารณากฎหมายหลายฉบับมากขึ้น

ในกรณีนี้ นอกจากจะทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้เสียภาษีไม่ทราบว่าต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้แก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองแล้ว ยังเกิดปัญหาสำหรับการพิจารณาว่าเรื่องใดต้องใช้กฎหมายฉบับใด และกรณี

ใดที่จะถือว่ามีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการทางปกครองสูงต่ำกว่ากันด้วย

ปัญหาข้างต้นอาจมีสาเหตุมาจากการศึกษากฎหมายของประเทศไทยนิยมที่จะศึกษากันแต่กฎหมายเอกชน ในขณะที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีแนวคิดปรัชญามาจากกฎหมายปกครองซึ่งเป็นสาขาหนึ่งของกฎหมายของมหาชน โดยที่หลักการของกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนมีความแตกต่างกันอย่างชัดเจน โดยกฎหมายเอกชนเป็นเรื่องของคู่กรณีที่มีสถานะเท่าเทียมกัน แต่กฎหมายมหาชนคู่กรณีมีสถานะไม่เท่าเทียมกัน ส่งผลให้การปฏิบัติตามกฎหมายทั้งสองต้องแตกต่างกันด้วย แต่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองส่วนใหญ่จะเชี่ยวชาญกฎหมายเอกชนจึงส่งผลต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ที่ตามตามกฎหมายมหาชน เนื่องจากหากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองขาดความรู้ความเข้าใจหลักการสำคัญของกฎหมายปกครอง ย่อมทำให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริง อาทิ การห้ามบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ การเปิดโอกาสให้คู่กรณีมีสิทธิเสนอข้อโต้แย้ง ข้อโต้แย้งของตน นอกจากนี้ อาจถือได้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ส่งเสริมให้มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายฉบับนี้ด้วย เนื่องจากกฎหมายฉบับนี้กำหนดให้การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายในบางเรื่องไม่มีผลร้ายแรงถึงขนาดให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองไม่สมบูรณ์หรือเสียไป¹⁶

อนึ่ง การขาดความรู้ความเข้าใจในหลักกฎหมายมหาชนอันเป็นหลักสำคัญที่อยู่เบื้องหลังและเป็นคำอธิบายบทบัญญัติเทคนิคเกี่ยวกับการใช้อำนาจต่างๆ ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ย่อมทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่เข้าใจจิตวิญญาณของบทบัญญัติกฎหมายต่างๆ และในที่สุดก็จะนำไปสู่แนวปฏิบัติตามที่เคยเป็นอยู่ตามความเข้าใจและปรับใช้ตามหลักกฎหมายเอกชนที่ตนคุ้นเคยอยู่นั่นเอง¹⁷

ปัญหาดังกล่าวทำให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองตลอดจนผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถูกต้องตามกฎหมายจนกระทั่งเกิดเป็นข้อพิพาทขึ้น นอกจากจะทำให้สิทธิของผู้อุทธรณ์ไม่ได้รับการคุ้มครองอย่างเต็มที่แล้ว หากผู้อุทธรณ์ยกประเด็นความชอบด้วยกฎหมายของกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวให้ศาลพิจารณาจนกระทั่งศาลพิพากษาให้การเพิกถอนคำสั่ง

¹⁶ สุรพล นิติไกรพจน์, “ปัญหาว่าด้วยขอบเขตการใช้บังคับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง,” ใน *รวมบทความทางวิชาการกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง*, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), น. 31.

¹⁷ เพ็ญอ้าง, น. 31.

ทางปกครองหรือแก้ไขกระบวนการที่ผิดพลาดให้ถูกต้อง ย่อมก่อให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินการด้วย เนื่องจากต้องมีการดำเนินการเรื่องดังกล่าวอีกครั้งหนึ่งซึ่งหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นผลให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษี ถ้าผู้เสียภาษียังมีได้ชำระภาษี ผู้เสียภาษีต้องรับภาระในเงินเพิ่มตั้งแต่ช่วงเวลาที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นจนกระทั่งชำระภาษี โดยมีตัวอย่างคำพิพากษาของศาล คือ

การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ที่ทำเป็นหนังสือ กฎหมายเฉพาะแต่ละฉบับมิได้กำหนดว่าหนังสือแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวต้องมีข้อความเช่นใด ซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องนี้ไว้ จึงต้องนำมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ ซึ่งมาตราดังกล่าวกำหนดให้คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสืออย่างน้อยต้องระบุ วัน เดือน ปีที่ทำคำสั่ง ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้น¹⁸ และต้องมีการจัดให้มีเหตุผลประกอบคำสั่งไว้ในคำสั่งทางปกครองนั้นด้วย ซึ่งเหตุผลดังกล่าวอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ¹⁹ ทั้งนี้ ก่อนที่ศาลฎีกาจะมีคำพิพากษาวินิจฉัยในประเด็นนี้ การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์โดยส่วนใหญ่จะไม่มีการระบุข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อสนับสนุนในการวินิจฉัยอุทธรณ์ หากแต่คำสั่งทางปกครองจะแจ้งเพียงเหตุย่อๆ ทำให้ผู้อุทธรณ์ซึ่งเป็นเพียงประชาชนที่ไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางกฎหมายอาจไม่เข้าใจจึงไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้อย่างถูกต้อง²⁰ จนกระทั่งศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาในประเด็นข้อพิพาทนี้แล้ว การปฏิบัติงานของหน่วยงานของรัฐจึงได้มีการให้เหตุผลประกอบคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์

หากพิจารณาทางฝ่ายประชาชนผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีมิใช่บุคคลที่มีความรู้ความเข้าใจในทางภาษีอย่างดีพอจึงยากที่จะทราบได้ว่ากรณีใดที่ต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ และในกรณีใดที่ไม่ต้องนำพระราชบัญญัติฉบับนี้มาบังคับ เช่น กรณีที่เป็นกฎหมายเฉพาะไม่ได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ได้แก่ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติองค์การ

¹⁸ มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

¹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2747/2546 (เนติ.) น. 585. และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6949/2546
ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผผนวก ข, น. 253.

²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4389/2547 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผผนวก ข, น. 245.

บริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 พระราชบัญญัติการพนัน พุทธศักราช 2478 พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 พระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 และข้อพิพาทที่ไม่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ ผู้เสียหายจึงไม่ได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง จนกระทั่งนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องเป็นคดีต่อศาล หากศาลพิพากษาว่าผู้เสียหายยังไม่ได้ดำเนินการให้ครบถ้วนในฝ่ายปกครอง ผู้เสียหายจึงไม่สามารถนำข้อพิพาทนี้มาฟ้องต่อศาล ทำให้ข้อพิพาทดังกล่าวยุติตามที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง วินิจฉัยแต่แรก

ดังนั้น การที่ต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ ควบคู่ไปกับกฎหมายฉบับอื่นย่อมทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้เสียหายเกิดความสับสน ความไม่เข้าใจ และไม่อาจปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง ผู้เสียหายจึงไม่ได้รับแก้ไขเยียวยาข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ทำให้วัตถุประสงค์ของการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย จึงไม่สำเร็จได้เต็มที่

4.1.2 วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

วิธีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยมีปัญหาหลายประการดังที่ได้กล่าวไว้เบื้องต้นในบทที่ 2 โดยสามารถแยกวิเคราะห์ตามกระบวนการ อันได้แก่ จำนวนขั้นตอนในการอุทธรณ์ มูลเหตุของการอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และ ผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

4.1.2.1 จำนวนขั้นตอนในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

กฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองแต่ละฉบับกำหนด จำนวนขั้นตอนในการอุทธรณ์ไว้แตกต่างกัน กรณีแรก กำหนดให้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองขั้นตอนเดียว ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 กรณีที่สองกำหนดให้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองสองขั้นตอน ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

การที่กฎหมายกำหนดจำนวนขั้นตอนอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้แตกต่างกัน ทำให้ผู้เสียหายได้รับการคุ้มครองสิทธิไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องอุทธรณ์

หลายขั้นตอน แม้ว่าจะทำให้ข้อพิพาททางภาษีได้รับการตรวจสอบทบทวนจากบุคคลในฝ่ายปกครองหลายบุคคลมากขึ้น ทำให้ข้อพิพาทมีโอกาสได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบยิ่งขึ้น แต่การพิจารณาอุทธรณ์หลายขั้นตอนจะทำให้เกิดความล่าช้าในการหาทางยุติข้อพิพาททางภาษี เป็นผลให้เกิดความไม่แน่นอนในจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษี ผู้อุทธรณ์ต้องชำระเงินเพิ่มขึ้นด้วย เพราะหากผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีในเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มตั้งแต่เวลาที่ถึงกำหนดชำระภาษีนั้นจนกระทั่งชำระภาษีนั้นเสร็จสิ้นแม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้อุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็ตาม

4.1.2.2 มูลเหตุของการอุทธรณ์

กฎหมายภาษีโดยส่วนใหญ่มิได้กำหนดมูลเหตุของการอุทธรณ์หรือประเภทของข้อพิพาททางภาษีที่ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้อย่างชัดเจน ทั้งที่มูลเหตุในการอุทธรณ์เปรียบเสมือนอำนาจในการฟ้องคดี ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถทราบสิทธิของตนในทางภาษีได้อย่างชัดเจน โดยประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 กำหนดให้ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเท่านั้นที่ผู้เสียภาษีจะทำการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามกฎหมายฉบับนั้นได้ ในขณะที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีประเภทอื่นไว้ด้วย แต่ก็มีได้บัญญัติให้ครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกิดจากการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองทุกข้อพิพาท ดังนั้น หากเป็นข้อพิพาททางภาษีที่พิพาทกันในเรื่องอื่น ผู้เสียภาษีไม่สามารถอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะฉบับนั้น

นอกจากนี้ การที่กฎหมายส่วนใหญ่บัญญัติมูลเหตุของการอุทธรณ์ไว้แต่เพียงว่า “ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางภาษี ผู้นั้นมีสิทธิอุทธรณ์” โดยกฎหมายมิได้บัญญัติให้ชัดเจนถึงมูลเหตุของการอุทธรณ์ ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีจึงอุทธรณ์แต่ในเรื่องจำนวนเงินภาษี เช่น ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับจำนวนเงินภาษีที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองประเมิน รายได้หรือรายจ่ายที่ประเมินไม่ถูกต้อง เพราะกฎหมายมิได้กำหนดมูลเหตุของการอุทธรณ์ในส่วนรูปแบบไว้ โดยชัดเจนว่าผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ได้ ทั้งๆ ที่การดำเนินการทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมเป็นสาเหตุให้คำสั่งทางปกครองในเรื่องภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วย อาทิ ผู้ออกคำสั่งทางภาษีไม่มีอำนาจ การดำเนินการมิได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ไม่มีข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขในการออกคำสั่งทางภาษี การที่กฎหมายมิได้บัญญัติมูลเหตุของการอุทธรณ์ให้ชัดเจน ทำให้ผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ไม่ทราบสิทธิของตนเองที่เกิดจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น แม้ว่ากรณีดังกล่าวจะสามารถอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองได้ แต่ผู้เสียภาษีก็นำได้อุทธรณ์ อันเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้เสียภาษีประการหนึ่งจึงควรได้รับการแก้ไข

ในขณะที่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของต่างประเทศ เช่น ประเทศอังกฤษ²¹ ประเทศออสเตรเลีย²² และประเทศฝรั่งเศส²³ กำหนดมูลเหตุของการอุทธรณ์ไว้ในกฎหมายอย่างชัดแจ้งว่าข้อพิพาทประเภทใด ลักษณะใดที่ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์ได้ ซึ่งรวมถึงปัญหาในส่วนของความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางภาษีนั้นด้วย

4.1.2.3 การยื่นอุทธรณ์

จากการศึกษาเรื่องการยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง การยื่นอุทธรณ์มีปัญหาในส่วนของกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ และแบบคำอุทธรณ์ ดังนี้

4.1.2.3.1 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์เป็นสิ่งที่สำคัญประการหนึ่งในการเป็นจุดเริ่มต้นของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองและการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล เพราะหากผู้เสียภาษีไม่ได้ดำเนินการยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา ข้อพิพาททางภาษีนั้นย่อมยุติตามคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น โดยผู้เสียภาษีไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลได้ สำหรับกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ กฎหมายกำหนดไว้แตกต่างกันตามกฎหมายที่นำมาใช้บังคับกับข้อพิพาททางภาษีประเภทต่างๆ ซึ่งปรากฏปัญหาหลายประการ ดังนี้

(1) กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์สั้นเกินไป

กฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ส่วนใหญ่กำหนดว่า หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองภายในเวลาที่กฎหมายแต่ละฉบับกำหนด ดังนี้

(ก) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดเวลาไว้ 45 วันนับแต่วันได้รับหรือถือว่าได้รับแจ้งการประเมินภาษี

²¹ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

²² Taxation Administration Act 1953 กำหนดข้อพิพาทที่อุทธรณ์ได้ คือ ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมิน การกำหนดบทลงโทษ (penalties) การตอบข้อหารือ (Private Ruling) และ คำวินิจฉัยของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

²³ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

(ข) ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 กำหนดเวลาไว้ 30 วันนับแต่วันได้รับคำสั่งหรือถือว่าได้รับคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์

(ค) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดเวลาไว้ 15 วันนับแต่วันได้รับคำสั่งหรือถือว่าได้รับคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์

กำหนดเวลาดังกล่าวเป็นเวลาที่สั้นมากไม่เหมาะสมกับสภาพของข้อพิพาททางภาษีที่มีความซับซ้อน ต้องใช้เอกสารและต้องตรวจสอบข้อมูลจำนวนมาก และข้อพิพาทบางเรื่องมีปัญหาทางตัวเลข ปัญหาทางบัญชี ปัญหาการประเมิน และปัญหาอื่นที่ยุ่งยาก ผู้เสียภาษีอาจต้องปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ กำหนดเวลาที่สั้นเกินไปนั้นอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่มีโอกาสจัดเตรียมข้อมูล เอกสาร และสร้างความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวได้อย่างเต็มที่จนไม่สามารถอุทธรณ์ได้ทัน หรือไม่สามารจัดเตรียมเอกสารหลักฐานให้เพียงพอแก่การอุทธรณ์ ปัญหาดังกล่าวทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่สามารถศึกษาข้อมูลเพื่อเตรียมการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง และไม่สามารถเขียนคำอุทธรณ์ได้อย่างชัดเจน ถูกต้องครบถ้วน

(2) การขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์

ในเรื่องการขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์นั้น กฎหมายเฉพาะมีแต่เพียงประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เท่านั้นที่บัญญัติเรื่องการขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ไว้ โดยประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้อุทธรณ์สามารถขอขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ได้ทั้งก่อนและภายหลังครบกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ หรือขอขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในกรณีที่จำเป็นตามที่รัฐมนตรีเห็นสมควร แม้ว่าผู้เสียภาษีจะอยู่ในประเทศไทยหรือไม่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ก็ตาม²⁴ จึงเป็นการให้ดุลพินิจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังไว้อย่างกว้างขวางมาก แม้ว่าจะทำให้สามารถขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ให้ครอบคลุมได้ทุกกรณี แต่อาจเกิดปัญหาการทุจริตในการปฏิบัติงานเพราะการกำหนดขยายเวลาโดยอำเภอใจได้ ในขณะที่พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติให้ผู้เสียภาษีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้มีสิทธิยื่นขอขยายกำหนดเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามความจำเป็นแก่กรณี ซึ่งในกรณีของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นปัญหาเช่นเดียวกัน อีกทั้ง

²⁴ มาตรา 3 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ที่ให้ขยายได้นั้น กฎหมายก็ได้กำหนดระยะเวลาสูงสุดที่อาจขยายไว้ด้วย แม้ว่าจะเป็นกรแก้ปัญหาก็ขยายได้นานแต่เวลาที่นานนั้นก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในทางปฏิบัติ ต่อผู้เสียหาย ปัญหาในเรื่องพยานหลักฐาน และยังป้องกันการใช้อำนาจโดยมิชอบได้ยากอีกด้วย

นอกจากนี้ กฎหมายฉบับอื่นก็ได้บัญญัติเรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้ เช่น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ทำให้กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับนั้นไม่สามารถขยายออกไปได้ และโดยที่กำหนดเวลาดังกล่าวสั้นอยู่แล้ว ทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถอุทธรณ์หรือเตรียมการอุทธรณ์ได้ทันในกำหนดเวลาทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหายเป็นอย่างมาก เนื่องจากข้อพิพาทดังกล่าวจะยุติตามคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น อนึ่ง แม้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะกำหนดเรื่องการขยายกำหนดเวลาซึ่งต้องนำมาใช้แก่กรณีนี้ แต่ในทางปฏิบัติผู้เสียหายตลอดจนเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมิได้นำกฎหมายฉบับดังกล่าวมาใช้ดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น ทำให้ยังคงไม่มีการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์สำหรับการอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับอื่น

(3) กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แตกต่างกัน

การที่กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้แตกต่างกันแม้ว่าจะเป็นภาษีชนิดเดียวกันหรือภาษีประเภทเดียวกันแต่เป็นข้อพิพาทต่างประเภทหรือข้อพิพาทต่างชนิดกัน ข้อพิพาทบางเรื่องต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะ ในขณะที่ข้อพิพาทบางเรื่องต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายทั่วไป ทั้งๆ ที่เป็นข้อพิพาทในเรื่องจำนวนเงินภาษีเช่นเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ภาษีประเภทเดียวกัน อาทิ ภาษีสุรา ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ ค่าแสตมป์ยาสูบซึ่งเป็นภาษีสรรพสามิตชนิดหนึ่ง ผู้เสียหายต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่ได้แจ้งคำสั่ง ในขณะที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 45 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำสั่ง อันเป็นกำหนดเวลาที่นานกว่าทำให้ผู้เสียหายได้รับความเป็นธรรมมากกว่า เพราะหากผู้เสียหายมิได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา ผู้เสียหายต้องปฏิบัติตามคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น อีกทั้งภาษีที่มีลักษณะคล้ายกันซึ่งจัดเก็บโดยหน่วยงานเดียวกัน เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้าย กฎหมายก็กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้แตกต่างกันทำให้ผู้เสียหายหรือแม้แต่ทนายความของผู้เสียหายอาจเข้าใจผิดว่ากำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แต่ละภาษีเท่ากัน ผู้เสียหายจึงไปยื่นอุทธรณ์ภาษีเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แล้ว

นอกจากนี้ ในกรณีที่หน่วยงานเดียวเป็นผู้ประเมินจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บภาษีเองและจัดเก็บภาษีแทนหน่วยงานอื่นเพราะผู้เสียภาษีทำธุรกรรมหรือดำเนินกิจการใดกิจการหนึ่ง เช่น การนำเข้าสินค้า การประกอบกิจการสถานค้าปลีกน้ำมัน ผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์ตามกฎหมายแต่ละฉบับซึ่งกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้ต่างกัน ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสน ไม่ทราบว่า การอุทธรณ์ภาษีแต่ละภาษีหรือแต่ละข้อพิพาทที่กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไม่เท่ากัน ทำให้ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งไม่ทัน เป็นเหตุให้ข้อพิพาทในเรื่องนั้นเป็นอันยุติตามคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ เพราะคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีหนึ่งไม่มีผลต่ออีกภาษีหนึ่ง

4.1.2.3.2 แบบคำอุทธรณ์

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มิได้กำหนดแบบคำอุทธรณ์ไว้ แต่กฎหมายฉบับอื่น ได้แก่ ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 กำหนดแบบคำอุทธรณ์ไว้ หากผู้เสียภาษีมิได้ยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ตามที่กฎหมายกำหนด ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจไม่รับอุทธรณ์หรือยกอุทธรณ์ได้ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะยื่นอุทธรณ์โดยใช้เอกสารที่มีข้อความครบถ้วนแต่แย้งการประเมินหรือคำสั่งทางภาษี แต่การยื่นเอกสารดังกล่าว ศาลฎีกาเห็นว่า มิใช่การอุทธรณ์จึงถือว่าไม่มีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง ศาลจึงไม่รับฟ้อง²⁵ ในบางครั้งกว่าผู้เสียภาษีจะทราบว่ากรยื่นอุทธรณ์ต้องใช้แบบคำอุทธรณ์และตนยื่นอุทธรณ์โดยมิได้ใช้แบบคำอุทธรณ์ จึงไม่ได้แก้ไขให้ถูกต้องจนล่วงเลยกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะมีการยื่นอุทธรณ์ใช้แบบคำอุทธรณ์ที่ถูกต้องอีกครั้งหนึ่ง ผู้พิจารณาอุทธรณ์ก็มีอำนาจยกอุทธรณ์หรือไม่รับอุทธรณ์ได้ ส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองและไม่อาจนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องเป็นคดีต่อศาล เป็นผลให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษี

แม้ว่าแบบคำอุทธรณ์มีประโยชน์ในฐานะที่เป็นเครื่องมือช่วยเหลือผู้เสียภาษีให้สามารถอุทธรณ์โดยชี้แจงแสดงเหตุผลได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน แต่แบบคำอุทธรณ์ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันสำหรับการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 เข้าใจยาก และแบบคำอุทธรณ์ไม่ชัดเจนว่าผู้เสียภาษีต้องกรอกข้อความเช่นใด ผู้เสียภาษีจึงต้องใช้ความสามารถอย่างมากในการกรอกแบบคำอุทธรณ์ทำให้เป็นภาระแก่

²⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 678/2514 (เนติ.) น. 1128. และคำพิพากษาฎีกาที่ 9691/2544
ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 242.

ผู้เสียหาย ปัญหานี้อาจมีสาเหตุมาจากแบบคำอุทธรณ์กำหนดมานานแล้ว โดยมีได้ปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะกับสภาพปัจจุบัน ในขณะที่การอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ²⁶ และประเทศฝรั่งเศส²⁷ มีได้กำหนดให้ผู้เสียหายต้องยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ แต่หน่วยงานจะมีการจัดทำเอกสารคำอุทธรณ์เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียหาย ทั้งนี้ ผู้เสียหายอาจยื่นอุทธรณ์โดยใช้เอกสารที่มีข้อความเป็นการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางภาษีก็ได้ นอกจากนี้ ในประเทศฝรั่งเศส หากเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีเงินได้ผู้เสียหายจะยื่นอุทธรณ์โดยวากาก็ได้²⁸

4.1.2.4 การพิจารณาอุทธรณ์

จากการศึกษาเรื่องการพิจารณาอุทธรณ์พบว่ามีปัญหาในเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และการแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ ดังนี้

4.1.2.4.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้แตกต่างกัน ดังนี้

รูปแบบที่หนึ่ง กำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรกลุ่มประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่ายที่เป็นอิสระไม่ขึ้นต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี หรือคณะกรรมการที่อยู่ในฝ่ายปกครองเองก็ได้ ได้แก่ การอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และการอุทธรณ์ขั้นตอนที่สองตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

รูปแบบที่สอง กำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียวซึ่งเป็นองค์กรเดี่ยวโดยอาจเป็นผู้ออกคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น หรือบุคคลที่อยู่ในลำดับสูงขึ้นไป เช่น ผู้บังคับบัญชาหรือผู้กำกับดูแลบุคคลที่ออกคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น ได้แก่ การอุทธรณ์ในขั้นตอนแรกตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

²⁶ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

²⁷ อรรถพิน ผลสุวรรณ ธิบายรูป, “ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส,” สรรพากรสาส์น, ปีที่ 38 ฉบับที่ 8, (สิงหาคม 2534): น. 84.

²⁸ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียวมีปัญหาในหลายประการซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ ดังนี้

(1) ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรกลุ่ม

แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรกลุ่มจะช่วยให้เกิดการประสานความรู้ ตรวจสอบ ถ่วงดุล และคานอำนาจระหว่างกรรมการที่มาจากแต่ละฝ่ายทำให้ข้อพิพาททางภาษีซึ่งมีลักษณะพิเศษที่ต้องใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญพิเศษได้รับการพิจารณาโดยมีความละเอียด รอบคอบ แต่องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่กฎหมายกำหนดนั้นมีปัญหาบางประการ

องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายกรมสรรพากร ฝ่ายปกครอง และฝ่ายอัยการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ และผู้แทนจากส่วนราชการต่างๆ คือ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ

เมื่อพิจารณาองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ส่วนใหญ่จะเป็นกรรมการจากฝ่ายจัดเก็บภาษี ได้แก่ ปลัดกระทรวงการคลัง ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร และที่ปรึกษากฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง จึงอาจทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปเพื่อหารายได้ให้แก่รัฐแต่เพียงอย่างเดียว แม้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีบุคคลอื่นเป็นกรรมการด้วยก็ตาม เพราะกรรมการที่เป็นบุคคลนอกฝ่ายจัดเก็บภาษีนั้น นอกจากจะมีจำนวนน้อยกว่ากรรมการจากฝ่ายจัดเก็บภาษีแล้ว บุคคลดังกล่าวอาจไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีที่มีลักษณะเฉพาะอย่างเพียงพอ ปัญหาดังกล่าวส่งผลให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นธรรมหรือกรรมการฝ่ายอื่นจะมีความเห็นคล้อยตามกรรมการฝ่ายจัดเก็บภาษีเพราะตนไม่ได้มีความรู้เพียงพอ ในขณะที่องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร แม้ว่าจะมีกรรมการนอกฝ่ายจัดเก็บภาษี 2 คน ซึ่งมีจำนวนมากกว่ากรรมการฝ่ายจัดเก็บภาษีส่งผลให้การพิจารณาอุทธรณ์มิได้เป็นไปเพื่อการจัดเก็บภาษีอย่างเดี่ยว แต่กรรมการจากฝ่ายอื่นอาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษีอย่างเพียงพอ ส่งผลให้การพิจารณาอุทธรณ์คล้ายกับเป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยกรรมการจากฝ่ายจัดเก็บภาษีที่มีความรู้เรื่องภาษีเท่านั้น ทำให้ประโยชน์ในการตรวจสอบถ่วงดุลจากการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการไม่ประสบผลสำเร็จ

การที่บุคคลซึ่งไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในด้านภาษาอย่างเพียงพอเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ ทำให้ข้อพิพาทดังกล่าวไม่ได้รับการแก้ไขอย่างถูกต้องตามกฎหมาย และไม่เป็นไปตามหลักความชำนาญเฉพาะด้านที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นหลักประกันว่าคำสั่งทางปกครองที่ออกมานั้นต้องได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบโดยบุคคลที่มีความชำนาญเฉพาะ และสามารถตรวจสอบควบคุมการทำงานได้

นอกจากนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยกรรมการที่มีหน้าที่งานประจำ ทำให้บุคคลดังกล่าวไม่มีเวลาพิจารณาอุทธรณ์ได้อย่างเต็มที่ เป็นเหตุให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์โดยอาศัยข้อมูลและความเห็นของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองรวบรวมและเสนอความเห็นมา โดยไม่ได้ใช้อำนาจเรียกให้ผู้อุทธรณ์มาเสนอข้อเท็จจริงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง เป็นผลให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นไปตามข้อเท็จจริง และไม่เป็นไปตามกฎหมายอันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ได้

(2) ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรเดียว

การพิจารณาอุทธรณ์โดยองค์กรเดียวอาจก่อให้เกิดการทุจริตของผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้ เนื่องจากไม่มีการคานอำนาจเพื่อตรวจสอบและถ่วงดุล เป็นเหตุให้ฝ่ายรัฐเสียหายและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียหายด้วย นอกจากนี้ บุคคลดังกล่าวอาจไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในทางภาษาอย่างเพียงพอ เพราะการพิจารณาอุทธรณ์บางกรณีจำเป็นต้องใช้ความรู้พิเศษในสาขาวิชาอื่นนอกจากกฎหมายภาษา อันเนื่องมาจากความซับซ้อนและการพัฒนาเทคโนโลยีที่ทันสมัยทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในการพิจารณาผลการดำเนินกิจการที่ถูกต้องแท้จริงของผู้เสียหาย ภายใต้หลักกนิตรัฐที่ความรู้ต่างๆ ต้องประสานกันอย่างชัดเจน มีความมั่นคงและต่อเนื่องในทางกฎหมาย ตลอดจนสัมพันธ์กับการพัฒนาในทางวิชาการและเทคนิคให้ครอบคลุมรายละเอียดทั้งหมด องค์กรฝ่ายปกครองที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จึงต้องพิจารณาข้อเท็จจริงให้เกิดความชัดเจน ถูกต้อง และเหมาะสมตามสถานการณ์ตามภาษาแต่ละประเภท

แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียว เช่น การพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 จะมีการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาถ่วงถ่วงทำหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นก่อนเสนอเรื่องต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาต่อไป แต่คณะกรรมการถ่วงถ่วงที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่งตั้งส่วนใหญ่เป็นบุคคลที่อยู่ในฝ่ายจัดเก็บภาษี อาจารย์ในโรงเรียน หรือบุคคลอื่นซึ่งอาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในทางภาษาอย่างเพียงพอ ทำให้คณะกรรมการดังกล่าวไม่สามารถช่วยเหลือผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้อย่างเต็มที่

ปัญหานี้อาจมีสาเหตุจากท้องถิ่นต่างๆ ไม่มีบุคคลากรที่มีความรู้ ความเข้าใจในเรื่องภาษีและเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอ ทำให้การแก้ไขปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลคนเดียวด้วยการตั้งคณะกรรมการพิจารณากลับกรองไม่สามารถประสบผลสำเร็จได้อย่างแท้จริง

(3) กฎหมายเฉพาะมิได้ห้ามบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายเฉพาะ ระเบียบและคำสั่งภายในฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไม่มีการบัญญัติห้ามบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ การที่กฎหมายเฉพาะมิได้ห้ามไว้ทำให้บุคคลที่มีส่วนได้เสียซึ่งหมายความรวมถึงผู้ออกคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุของการอุทธรณ์สามารถเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้ ย่อมเกิดปัญหาขัดต่อหลักการมีส่วนได้เสียในการพิจารณาทางปกครอง เพราะการที่บุคคลที่มีส่วนได้เสียไม่ว่าจะเป็นส่วนได้เสียภายในหรือส่วนได้เสียภายนอก และไม่ว่าจะเป็นส่วนได้เสียส่วนตัว ส่วนได้เสียในทาง การเมือง หรือส่วนได้เสียในทางเศรษฐกิจเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ย่อมกระทบต่อการพิจารณาอุทธรณ์นั้น และขัดต่อหลักความเป็นกลางด้วยเพราะบุคคลที่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์อาจไม่เป็นกลางได้ และแม้ว่าผู้มีส่วนได้เสียจะพิจารณาอย่างเป็นทางการแต่ก็เป็นการยากที่จะทำบุคคลอื่นเชื่อว่าผู้นั้นจะมีพิจารณาอุทธรณ์ด้วยความเป็นธรรม

การให้บุคคลที่เป็นผู้ออกคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุของการอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์หรือมีส่วนเกี่ยวข้องกับการพิจารณาอุทธรณ์ แม้ว่าจะทำให้ผู้เสียภาษีและบุคคลดังกล่าวซึ่งมีความรู้ในเรื่องดังกล่าวอยู่แล้วมีโอกาสพบกันเพื่อทำความเข้าใจกันมากยิ่งขึ้น ส่งผลให้ข้อพิพาทสามารถยุติได้อย่างรวดเร็ว แต่การที่บุคคลใดต้องมาพิจารณาในเรื่องเดิมที่ตนเคยวินิจฉัยไปแล้ว บุคคลนั้นอาจมีอคติไม่ยอมรับฟังเหตุผล ข้อเท็จจริงตลอดจนคำชี้แจงเพิ่มเติมของผู้อุทธรณ์และบุคคลอื่น และเป็นการยากที่บุคคลดังกล่าวจะเปลี่ยนแปลงความคิดของตนที่ได้มีคำสั่งทางภาษีไปแล้วในครั้งแรก เป็นเหตุให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษี ทำให้ข้อพิพาททางภาษีดังกล่าวไม่ได้รับการตรวจสอบ แก้ไข ทบทวนอย่างถูกต้อง ครบถ้วนและสมบูรณ์ตามที่ควรจะเป็น เพื่อประโยชน์แก่ประชาชนผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง

(4) กฎหมายบางฉบับกำหนดให้ผู้มีอำนาจกำกับดูแลและผู้มีอำนาจบังคับบัญชาเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์

การที่พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครแล้วแต่กรณีเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ และมาตรา 45 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติว่า “เจ้าหน้าที่ผู้ใดมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง” ซึ่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) กำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองเป็นผู้บริหาร

ท้องถิ่นหรือคณะผู้บริหารท้องถิ่น และให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้ราชการกรุงเทพมหานครหรือผู้ว่าราชการจังหวัด หากวิเคราะห์แล้วผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครเป็นผู้มีอำนาจบังคับบัญชาเจ้าหน้าที่ กรุงเทพมหานครผู้ทำคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจบังคับบัญชา เจ้าหน้าที่ท้องถิ่นผู้ทำคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยเป็นผู้มีอำนาจบังคับบัญชาผู้ว่าราชการจังหวัด โดยที่อำนาจบังคับบัญชาเป็นอำนาจที่ผู้บังคับบัญชา สามารถพิจารณาอุทธรณ์ได้ทั้งการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและความชอบด้วย วัตถุประสงค์ของกฎหมาย หรือความเหมาะสมของคำสั่งทางปกครองได้ด้วย²⁹ ในขณะที่ ผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นแต่เพียงผู้มีอำนาจกำกับดูแลเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยเป็นแต่เพียงผู้มีอำนาจกำกับดูแลผู้ว่าราชการ กรุงเทพมหานคร ซึ่งอำนาจกำกับดูแลเป็นอำนาจที่สามารถเข้าไปควบคุมตรวจสอบปัญหา ความชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ผู้มีอำนาจกำกับดูแลจะก้าวล่วงเข้าไปตรวจสอบการใช้ดุลพินิจ ไม่ได้ เว้นแต่เป็นดุลพินิจที่ผิดกฎหมาย แต่โดยหลักการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็นการให้สิทธิ ผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองในการยื่นขอให้ฝ่ายปกครองตรวจสอบทบทวนคำสั่งทางปกครองนั้น ในฝ่ายปกครองซึ่งในการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาได้ทั้งปัญหาความชอบด้วยกฎหมายและ ปัญหาการใช้ดุลพินิจด้วย ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีอำนาจกำกับดูแลเป็นผู้พิจารณา อุทธรณ์จึงอาจขัดต่อหลักการกำกับดูแลที่มีวัตถุประสงค์ให้ผู้อยู่ใต้การกำกับดูแลมีอิสระ ในการดำเนินการได้ระดับหนึ่งตามหลักการกระจายอำนาจจึงกำหนดให้ผู้มีอำนาจกำกับดูแล ไม่อาจก้าวล่วงไปในดุลพินิจของผู้อยู่ใต้การกำกับดูแลได้

(5) มาตรฐานการใช้ดุลพินิจของผู้พิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายแต่ละฉบับเป็นบุคคลหรือคณะบุคคลที่ แตกต่างกันไปหลายบุคคลหรือหลายคน เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากรมีจำนวน 79 คณะ ตามแต่ละท้องที่ที่รับผิดชอบ ได้แก่ ในเขตกรุงเทพมหานครมีจำนวน 4 คณะ คือ สรรพากรภาค 1 - 3 ภาคละ 1 คณะ และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ 1 คณะ และต่างจังหวัดอีกจังหวัดละ 1 คณะ ในการดำเนินการอุทธรณ์ในชั้นตอนแรกตามพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 อธิบดีกรมสรรพสามิตได้มอบอำนาจให้รองอธิบดีกรมสรรพสามิต

²⁹ บรรเจิด สิงคะเนติ และ อนุชา สุณสวัสดิ์กุล, “ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์ขององค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น,” <<http://www.pub-law.net/publaw/view.asp?PublawIDs=247>>, กุมภาพันธ์ 2551.

และผู้อำนวยความสะดวกสามิตภาคทั้ง 9 ภาคเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นในเขตท้องที่ที่รับผิดชอบตามจำนวนภาษีที่มีการประเมินจึงมีผู้พิจารณาอุทธรณ์จำนวน 11 คน การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ คือ ผู้บริหารท้องถิ่น กรณีนี้จึงมีผู้พิจารณาอุทธรณ์จำนวนมากตามจำนวนองค์ประกอบของส่วนท้องถิ่น และการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีผู้พิจารณาอุทธรณ์จำนวน 76 คน

โดยที่การพิจารณาอุทธรณ์เป็นเรื่องการใช้ดุลพินิจของผู้พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นการนำข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจากคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ ข้อต่อสู้ของผู้อุทธรณ์ เอกสารหลักฐานและข้อมูลอื่นมาปรับกับข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้วจึงทำการวินิจฉัย การใช้อำนาจดังกล่าว นอกจากจะต้องวินิจฉัยตามกฎหมายแล้ว ยังขึ้นอยู่กับอัตวิสัยและภาวะวิสัยของผู้พิจารณาอุทธรณ์ด้วย จึงยากที่จะหล່หลอมความคิด ความเข้าใจ ความรู้ ตลอดจนการใช้ดุลพินิจของผู้พิจารณาอุทธรณ์ในกฎหมายแต่ละฉบับซึ่งมีหลายบุคคลหรือหลายคนเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นอย่างเดียวกันหรือใกล้เคียงกันมากที่สุด แม้ว่าในกรณีที่ข้อพิพาทที่ง่าย ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายไม่ซับซ้อนซึ่งความคิดเห็นน่าจะไปในทางเดียวกัน แต่ในความเป็นจริงแล้วเป็นไปได้ยากที่จะพิจารณาเรื่องต่างๆ ให้ไปในทำนองเดียวกัน อาทิ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ในท้องที่หนึ่งอาจวินิจฉัยให้คู่โทรศัพท์³⁰ หรือสนามกอล์ฟเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ผู้พิจารณาอุทธรณ์อีกท้องที่หนึ่งวินิจฉัยให้ไม่ต้องเสียภาษี กรณีดังกล่าวย่อมเกิดปัญหาในการบริหารและควบคุมการจัดเก็บภาษี ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและความไม่มั่นคงในนิติฐานะของผู้เสียภาษี จนอาจเกิดปัญหาผู้ประกอบการย้ายสถานที่ประกอบการเพื่อไม่ต้องชำระภาษีได้ แม้ว่าข้อพิพาททางภาษีจะได้รับการพิจารณาโดยศาลอีกครั้งหนึ่งก็ตาม แต่การดำเนินการทางศาลใช้เวลาดำเนินการนานและต้องเสียค่าใช้จ่ายจนทำให้ผู้เสียภาษีไม่อยากไปใช้สิทธิทางศาล และถึงจะใช้สิทธิทางศาลแล้วผลสุดท้ายศาลตัดสินให้ไม่ต้องชำระภาษีดังกล่าว ผู้เสียภาษียังคงได้รับความเสียหาย เพราะไม่ได้รับการเยียวยาในความเสียหายจากการเข้ามาในกระบวนการอุทธรณ์ดังจะได้กล่าวในข้อถัดไป

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลเดียวหรือคณะเดียวในกฎหมายแต่ละฉบับเกิดปัญหามาตรฐานในการใช้ดุลพินิจ แต่การพิจารณาโดยบุคคลเดียวหรือคณะเดียวนั้น บุคคล

³⁰ อย่างไรก็ตาม กรณีคู่โทรศัพท์นั้นอาจไม่เป็นปัญหาอีกต่อไปเนื่องจากศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาให้คู่โทรศัพท์เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

หรือคณะบุคคลดังกล่าวอาจไม่มีเวลาพิจารณาหากมีข้อพิพาททางภาษีมาก ซึ่งนอกจากจะเกิดความล่าช้าในการปฏิบัติงานแล้ว ยังอาจทำให้การวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วน และไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างเพียงพอ และหากผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้มีครอบคลุมในเขตท้องที่ทุกแห่งย่อมทำให้เกิดความลำบากแก่ผู้เสียภาษีซึ่งอยู่ห่างไกลในการเดินทางไปให้ถ้อยคำซึ่งอาจมีค่าใช้จ่ายมากกว่าที่ผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากการอุทธรณ์ อันอาจเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีมิได้อุทธรณ์หรือไม่ได้ไปให้ถ้อยคำเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างแท้จริง ปัญหาที่ผู้เขียนเห็นว่า ผลเสียของการให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นคนเดียวหรือคณะเดียวมีมากกว่าการกำหนดให้เป็นหลายบุคคลหรือหลายคณะ

4.1.2.4.2 อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายเฉพาะแต่ละฉบับกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ให้มีอำนาจเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐาน มาเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ แต่กฎหมายกำหนดให้เป็นแต่เพียงอำนาจของผู้พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งถือเป็นดุลพินิจพิจารณาเป็นรายกรณีโดยมิได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์แต่ประการใด แม้ว่าหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีส่วนใหญ่ได้ออกระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองกำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องทำการพิจารณา รวบรวมข้อเท็จจริง และทำความเข้าใจเสนอต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์ แต่ระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองนี้ไม่ได้ให้สิทธิผู้เสียภาษีในการเสนอข้อเท็จจริงต่างๆ ตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริงเช่นกัน ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติส่วนใหญ่ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะไม่ได้ใช้อำนาจเรียกบุคคลใดมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งพยานหลักฐานเช่นนี้ ในทางตรงกันข้ามเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกลับมีโอกาสเสนอคำชี้แจงและข้อคิดเห็นต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้มากกว่า³¹ เพราะระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองกำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีหน้าที่รวบรวมข้อเท็จจริง สรุปข้อเท็จจริง พยานหลักฐาน กฎหมายที่เกี่ยวข้อง และจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในการรวบรวมข้อเท็จจริงนี้เจ้าหน้าที่อาจไม่ได้เสนอข้อเท็จจริงหรือข้อโต้แย้งนั้นให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ แม้ว่าในทางปฏิบัติบางหน่วยงาน เช่น กรมสรรพากรจะให้สิทธิผู้อุทธรณ์สามารถยื่นพยานหลักฐานต่างๆ ให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้ก็ตาม แต่ก็ได้ให้สิทธิยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง

³¹ อรรถพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์,” นิติศาสตร์, เล่มที่ 4 ปีที่ 22, (ธันวาคม 2535): น. 588.

ดังนั้น การพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะแต่ละฉบับจึงอาจไม่เป็นไปตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริงที่ฝ่ายปกครองจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงก่อนที่จะวินิจฉัยสั่งการ และฝ่ายปกครองต้องพิจารณาข้อเท็จจริงทุกอย่างที่สำคัญ ซึ่งในการวินิจฉัยจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงตามที่ได้ฟังมาเพื่อให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้รับทราบข้อเท็จจริงที่สมบูรณ์ครบถ้วนจากทุกฝ่าย ทั้งนี้ หลักการรับฟังข้อเท็จจริงประกอบไปด้วยการแจ้งบอกกล่าวถึงสิทธิในการให้ข้อเท็จจริง สิทธิในการรับฟังข้อเท็จจริง และการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง เพื่อให้ผลของการวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นไปอย่างถูกต้อง เป็นธรรม และสมบูรณ์ที่สุด นอกจากนี้ ผู้เสียหายยังไม่ได้รับการคุ้มครองตามสิทธินี้ในกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากรด้วย เนื่องจากศาลภาษีอากรมิได้ใช้ระบบไต่สวนในการพิจารณาคดีเป็นเหตุให้ผู้เสียหายซึ่งอยู่ในฐานะต่ำกว่าไม่สามารถหาพยานหลักฐาน เอกสารข้อมูลได้ครบถ้วน ในขณะที่การพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศญี่ปุ่น³² และประเทศอังกฤษใช้ระบบไต่สวนในการพิจารณาอุทธรณ์ และในประเทศอังกฤษกำหนดให้ผู้เสียหายที่ไม่สามารถมาให้ถ้อยคำต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรงสามารถส่งเอกสารแทนได้³³

แม้ว่าการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งมีการบัญญัติให้เป็นไปตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริง แต่ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้พิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้ปฏิบัติตามกฎหมายฉบับดังกล่าวอย่างถูกต้องและครบถ้วนเป็นเหตุให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างเพียงพอ

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 บัญญัติในลักษณะบังคับให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องยกอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของผู้พิจารณาอุทธรณ์ โดยกฎหมายมิได้ให้ดุลพินิจแก่ผู้พิจารณาอุทธรณ์พิจารณายกเว้นไม่ยกอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้เหตุอันสมควรจึงไม่ได้ปฏิบัติตามหนังสือเรียกนั้น ซึ่งการยกอุทธรณ์กรณีนี้เป็น การตัดสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาล จึงเป็นการตัดสิทธิผู้เสียหายจนเกินสมควร เพราะแม้ว่าผู้อุทธรณ์จะมีเหตุผลอันสมควรจึงไม่ได้มาหรือไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกก็ตาม

4.1.2.4.3 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายแต่ละฉบับมิได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียหายเข้าใจได้ว่ากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์เป็นอย่างไร แม้ว่าฝ่าย

³² National Tax Agency, *supra* note 3.

³³ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

ปกครองได้ออกระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองกำหนดรายละเอียดไว้ แต่ระเบียบหรือคำสั่งดังกล่าวก็ทำให้กฎหมายที่จะมีผลใช้บังคับแก่บุคคลภายนอกหรือแม้แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เองก็ตาม นอกจากนี้ กรณีภาษีท้องถิ่น องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละองค์ก็ได้ออกระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองกำหนดแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ไว้แตกต่างกันในแต่ละท้องถิ่น ทำให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบันมีปัญหาหลายประการ ดังนี้

(1) ขาดการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

ในกระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้น เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องให้สิทธิในการมีส่วนร่วมในการพิจารณาทางปกครองแก่บุคคลที่ได้รับผลกระทบหรืออาจได้รับผลกระทบจากผลการพิจารณาทางปกครองดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 58 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยที่บัญญัติว่า

“บุคคลย่อมมีสิทธิมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการปฏิบัติราชการทางปกครองอันมีผลหรืออาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของตน”

ในขณะที่กฎหมายเฉพาะเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยมิได้บัญญัติให้เป็นไปตามหลักการดังกล่าว แม้ว่าต่อมาจะมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งมีบทบัญญัติที่ขัดแย้งในเรื่องกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์และบทบัญญัติที่มีการคุ้มครองสิทธิแก่ประชาชนอย่างดีด้วยกันก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็มิได้นำพระราชบัญญัตินี้มาใช้อย่างถูกต้องครบถ้วน อันทำให้เกิดปัญหาบางประการ ดังนี้

(ก) กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นไปตามหลักการไต่สวน

กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองกฎหมายเฉพาะแต่ละฉบับไม่ได้บัญญัติให้ใช้ระบบไต่สวนมาใช้ในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ที่กำหนดให้ฝ่ายปกครองมีหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงทุกอย่างที่จำเป็นเพื่อพิจารณาอุทธรณ์ แม้ว่าในทางปฏิบัติหน่วยงาน เช่น กรมสรรพากร จะกำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องแสวงหาพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์และเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์สามารถเข้าชี้แจงต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้อยู่แล้ว แต่ผู้อุทธรณ์ก็ยังไม่มีความสามารถเข้าชี้แจงโดยตรงต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์ ทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่มีโอกาสและไม่มีสิทธิจะเรียกร้องเพื่อขอชี้แจงข้อเท็จจริงต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์โดยตรง หากแต่การชี้แจงนั้นขึ้นอยู่กับผู้พิจารณาอุทธรณ์จะใช้ดุลพินิจเรียกมาหรือไม่ หรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะนำพยานหลักฐานนั้นเสนอต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ และเป็นเรื่องยากที่ผู้เสียภาษีจะตรวจสอบ ถ่ายภาพสำเนาหรือคัดลอกรายงานเกี่ยวกับข้อพิพาท เพราะเป็นเอกสารที่อยู่ในความครอบครองของฝ่ายปกครองซึ่งมีอำนาจเหนือกว่า

ในขณะที่กฎหมายของประเทศอังกฤษ³⁴ และประเทศญี่ปุ่น³⁵ กำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ในการแสวงหาพยานหลักฐานเพื่อนำมายุติแก้ไขข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นโดยชัดแจ้ง

(ข) กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นไปตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริง

ในการรับฟังข้อเท็จจริงเพื่อให้ได้รับทราบข้อเท็จจริงที่สมบูรณ์เพื่อประโยชน์แก่การพิจารณาอุทธรณ์ การรับฟังอาจรับฟังด้วยวาจาหรือเป็นลายลักษณ์อักษรก็ได้ โดยผู้พิจารณาอุทธรณ์จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ 3 ประการ คือ

- การแจ้งคำบอกกล่าวที่กำหนดให้ฝ่ายปกครองจะต้องแจ้งข้อกล่าวหาและข้อเท็จจริงอื่นที่เป็นผลร้ายให้ผู้ถูกระทบสิทธิ เพื่อให้บุคคลดังกล่าวมีโอกาสที่จะแสวงหาข้อเท็จจริง และพยานหลักฐานต่างๆ เพื่อใช้ในการปฏิเสธหรือแก้ไขข้อกล่าวหาหรือข้อเท็จจริงที่เป็นผลร้ายแก่ตน โดยคำบอกกล่าวจะต้องมีความชัดเจน ต้องแจ้งเวลาและสถานที่ที่จะรับฟังข้อเท็จจริงไว้ และให้บุคคลดังกล่าวมีเวลาอย่างเพียงพอในการเตรียมการมาให้ข้อเท็จจริงด้วย และเพื่อให้หลักการนี้เป็นผลต้องให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิตรวจหรือคัดเอกสารหลักฐาน

- การรับฟังข้อเท็จจริงที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องรับฟังข้อเท็จจริงจากผู้อุทธรณ์ ทั้งนี้ หากฝ่ายปกครองให้โอกาสแก่ผู้อุทธรณ์ แต่ผู้อุทธรณ์ไม่มาให้ข้อเท็จจริงยอมถือว่าฝ่ายปกครองได้ปฏิบัติตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริงแล้ว โดยปกติการรับฟังข้อเท็จจริงจะต้องรับฟังด้วยวาจาโดยตรงจากผู้อุทธรณ์ก่อนที่จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เพื่อผู้อุทธรณ์จะได้มีโอกาสแสดงข้อคิดเห็น ข้อคัดค้านต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง และต้องให้เวลาแก่ผู้อุทธรณ์ในการเตรียมตัวแสดงข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ ซึ่งผู้อุทธรณ์สามารถเสนอข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้เสมอ ก่อนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ในขณะที่กฎหมายของประเทศไทยกำหนดให้เป็นอำนาจของฝ่ายปกครองในการเรียกบุคคล มาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานต่างๆ โดยมีได้กำหนดให้เป็นสิทธิของผู้อุทธรณ์ในการเข้าพบผู้พิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด

- หลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองที่ควบคุมการใช้ดุลพินิจในการวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครองซึ่งกำหนดให้คำสั่งทางปกครองต้องให้เหตุผลประกอบด้วย ทำให้เจ้าหน้าที่ต้องวินิจฉัยเรื่องโดยละเอียดรอบคอบสมเหตุสมผลและถูกต้องยิ่งขึ้น และทำให้ผู้อุทธรณ์ทราบถึงเหตุผลในการออกคำสั่งของเจ้าหน้าที่เพื่อใช้สิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งโดยอาศัยเหตุผลนั้นเป็นพื้นฐานในการโต้แย้งสิทธิ อย่างไรก็ตาม ในเรื่องนี้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

³⁴ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3.

³⁵ National Tax Agency, *supra note 3*.

พ.ศ. 2539 กำหนดให้คำสั่งทางปกครองต้องมีการให้เหตุผลด้วย ซึ่งศาลก็ได้มีคำพิพากษาในเรื่องดังกล่าวให้การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องมีการแจ้งเหตุผลประกอบด้วย และในทางปฏิบัติของฝ่ายปกครองก็ได้มีการแจ้งเหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองแล้ว

(2) องค์ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีแต่เพียงพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เท่านั้นที่กำหนดเรื่ององค์ประชุมและการออกเสียงในที่ประชุมไว้ แต่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเรื่ององค์ประชุมและการออกเสียงในที่ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทำให้เกิดปัญหาว่าองค์ประชุมควรเป็นเท่าไร จะนำเอาหลักทั่วไปที่ว่าต้องมีผู้เข้าประชุมกึ่งหนึ่งจึงจะครบองค์ประชุมมาใช้ได้หรือไม่ ทั้งนี้ การแสดงเจตนาหรือมีมติใดๆ ขององค์กรกลุ่มจะต้องเกิดขึ้นจากการประชุมปรึกษาหารือแลกเปลี่ยนเหตุผลซึ่งกันและกันในบรรดาสมาชิกขององค์กรกลุ่ม โดยเชื่อว่าหลังจากแลกเปลี่ยนเหตุผลซึ่งกันและกันแล้วจะมีความคิดเห็นที่ถูกต้องร่วมกัน และการประชุมจะต้องมีสมาชิกเข้าร่วมประชุมครบองค์ประชุมตามที่กฎหมายกำหนด หลังจากนั้นที่ประชุมก็จะมีมติโดยมติของที่ประชุมซึ่งมีผู้มาประชุมครบองค์ประชุมและจะต้องมีคะแนนเสียงครบถ้วนตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด หากเป็นการดำเนินการที่ไม่ครบองค์ประชุมย่อมทำให้การนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม กรณีนี้ไม่เป็นปัญหาอีกต่อไป เนื่องจากการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรได้มีการออกระเบียบกำหนดเรื่ององค์ประชุมและการออกเสียงในที่ประชุมไว้แล้วซึ่งเป็นไปตามหลักทั่วไป และทางปฏิบัติต้องมีองค์ประชุมครบทุกคนและใช้เสียงข้างมากในการออกเสียงลงคะแนน³⁶

(3) การคุ้มครองพยานผู้มาให้ถ้อยคำ

กฎหมายไม่ได้มีบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิของบุคคลที่เข้ามาให้ข้อมูลแก่ผู้พิจารณาอุทธรณ์อย่างเพียงพอ ดังนี้

(ก) ค่าป่วยการ

เนื่องจากประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเรียกบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานอันจำเป็นแก่

³⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

การพิจารณาอุทธรณ์ โดยกฎหมายกำหนดโทษในกรณีที่บุคคลดังกล่าวไม่ยอมมาให้ถ้อยคำ ไม่ยอมตอบคำถาม หรือไม่ส่งพยานหลักฐาน แต่มีเพียงพระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2527 เท่านั้นที่กำหนดให้บุคคลอื่นนอกจากผู้อุทธรณ์ที่มาให้ถ้อยคำตามหนังสือเรียกมีสิทธิได้รับค่าป่วยการ ซึ่งในการมาให้ถ้อยคำหรือส่งหลักฐานต่างๆ มาให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์นั้น ทำให้ผู้นั้นได้รับความเสียหายจากการมาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานต่างๆ เช่น เสียเวลา เสียค่าใช้จ่าย เสียโอกาสในการทำกิจกรรมอื่น โดยไม่ได้รับการชดเชยความเสียหายแต่อย่างใด

(ข) การคุ้มครองพยานกรณีอื่น

ในกรณีที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งพยานหลักฐานต่างๆ เพื่อสนับสนุนคำสั่งทางวิชาชีพอันเป็นเหตุให้ผู้อุทธรณ์ได้รับผลร้ายในทางวิชาชีพ หากเป็นข้อพิพาททางวิชาชีพบางข้อพิพาท โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับผู้มีอิทธิพล อาจทำให้บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกไม่กล้าเข้ามาให้ถ้อยคำที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่นเพราะเกรงว่าจะได้รับอันตราย จนทำให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้รับข้อมูลอย่างครบถ้วนเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ ส่งผลให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ถูกต้องไม่เป็นธรรม ในขณะที่การอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา³⁷ มีการคุ้มครองบุคคลที่เป็นพยานโดยการไม่เปิดเผยชื่อบุคคลดังกล่าวหากการมาเป็นพยานอาจทำให้บุคคลนั้นได้รับอันตราย

(4) ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์

ในการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ย่อมต้องพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ตามขอบเขตที่กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ที่กฎหมายกำหนดไว้มีปัญหบางประการ คือ ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะมีอำนาจแก้ไขคำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองให้เป็นผลร้ายกับผู้อุทธรณ์ยิ่งกว่าคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ได้หรือไม่ เช่น คำวินิจฉัยอุทธรณ์กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นจากที่เจ้าหน้าที่ประเมินไว้ หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ได้รับภาษีคืนน้อยกว่าที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีคำสั่งทางปกครองในเรื่องนี้ศาลฎีกามีคำพิพากษาในกรณีของการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมิน และประเด็นที่ผู้เสียภาษีได้ทำการอุทธรณ์ไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไปพิจารณาประเด็นอื่นนอกเหนือจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้หาได้ไม่ เนื่องจาก

³⁷ ประภาศ คงเอียด, “การระงับข้อพิพาททางวิชาชีพของประเทศสหรัฐอเมริกา,” เอกสารประกอบการศึกษาระดับปริญญาโททางวิชาชีพ คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550 (อัดสำเนา)

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิใช่เจ้าพนักงานประเมิน และยังเป็น การข้ามขั้นตอนไม่ปฏิบัติ ตามกฎหมายด้วย³⁸ เพราะประเด็นนั้นยังมิได้ผ่านการตรวจสอบ การไต่สวน และการประเมินโดย เจ้าพนักงานประเมิน

ในเรื่องผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ในประเด็นที่ไม่มีการประเมินและ ไม่มีการอุทธรณ์นี้ ย่อมเป็นไปตามหลักความเชื่อถือและไว้วางใจที่กำหนดว่าปัจเจกชนผู้ตกอยู่ ภายใต้อำนาจทางปกครองย่อมสามารถที่จะเชื่อมั่นในความคงอยู่สำหรับการตัดสินใจใดๆ ของ องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง และความเชื่อมั่นดังกล่าวนั้นจะต้องได้รับการคุ้มครอง หลักการนี้มีผล เป็นการสนับสนุนความมั่นคงแน่นอนแห่งนิติฐานะหรือสิทธิหน้าที่ของบุคคล³⁹ เนื่องจากผู้เสียหาย ย่อมต้องเชื่อมั่นในคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองตั้งแต่แรกแล้วว่า จะไม่เป็นผลร้ายไปกว่านั้น แต่ผลการพิจารณาอุทธรณ์กลับทำให้ผู้เสียหายต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้น อีก ย่อมก่อให้เกิดความไม่มั่นคงในนิติฐานะแก่ผู้เสียหายว่าแท้จริงแล้วตนต้องชำระภาษีเท่าใด

แต่เรื่องนี้ผู้เห็นว่า กรณีที่การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องและเป็นผลร้ายแก่รัฐเช่นประเมินภาษีน้อยกว่าจำนวนที่ผู้เสียหายจะต้องชำระและผู้เสียหาย ไม่อุทธรณ์เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะตรวจสอบไต่สวนและแก้ไขการประเมินให้ถูกต้องได้ เพราะประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติห้ามมิให้ตรวจสอบไต่สวนและแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาด ใหม่⁴⁰ อย่างไรก็ดี หากมีการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินเจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจ ตรวจสอบไต่สวนและแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาดใหม่เพราะเมื่อมีการอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน ก็เป็นขั้นตอนในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกรมสรรพากร ไม่มีสิทธิที่จะอุทธรณ์แต่อย่างใด ฉะนั้นถ้าไม่ให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจ แก้ไขการประเมินให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มขึ้นให้ถูกต้องตามจำนวนที่จะต้องชำระแล้ว รัฐก็ได้รับ ความเสียหายเพราะเก็บภาษีขาดจำนวนไป จึงเห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งทำหน้าที่ กึ่งบริหารกึ่งตุลาการ (quasi – judicial power) น่าจะมีอำนาจแก้ไขการประเมินให้ผู้อุทธรณ์ชำระ ภาษีเพิ่มขึ้นให้ถูกต้องตามจำนวนที่จะต้องชำระได้ ทั้งประมวลรัษฎากร มาตรา 31 วรรคสอง ก็บัญญัติว่า "ในกรณีที่มิใช่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายใน

³⁸ คำพิพากษาฎีกาที่ 1710/2538 (เนติ.) น. 549.

³⁹ วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง หลักการพื้นฐานของ กฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ วิทยุชุมชน, 2546), น. 42 - 43.

⁴⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 4475/2529 ตูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 254.

กำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน" ยิ่งเป็นข้อสนับสนุนว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแก้ไขการประเมินให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มขึ้นให้ถูกต้องตามจำนวนที่จะต้องชำระได้ หากบทบัญญัติดังกล่าวมิใช่บทบัญญัติให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแก้ไขการประเมินให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มขึ้นให้ถูกต้องตามจำนวนที่จะต้องชำระดังความเห็นของศาลฎีกาแล้ว อาจมีปัญหว่าบทบัญญัติดังกล่าวจะนำไปใช้ในกรณีใดได้บ้าง อนึ่ง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ควรจะมีบทบาทเฉพาะแต่การให้ความเป็นธรรมต่อผู้อุทธรณ์ที่ถูกประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น แต่ควรจะมีบทบาทในการตรวจสอบการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารด้วย เป็นการตรวจสอบว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจหน้าที่ประเมินภาษีขาดตกบกพร่องหรือไม่หากขาดตกบกพร่องก็ต้องมีคำวินิจฉัยชี้แจงให้แก้ไขการประเมินให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มเติมให้ถูกต้องเพราะการที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีขาดตกบกพร่องนั้น ผลก็คือ ประเทศชาติได้รับความเสียหายโดยเก็บภาษีไม่ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่แก้ไขให้ถูกต้องก็เท่ากับไม่ได้ให้ความเป็นธรรมต่อคนส่วนใหญ่ของประเทศ ตามกฎหมายวิธีตรวจสอบและอุทธรณ์ภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา (IRS Procedures : Audits and Appeals) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีอำนาจที่จะยกประเด็นใหม่ (new issue) นอกเหนือจากที่ปรากฏในคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ขึ้นวินิจฉัยได้ ทั้งมีอำนาจที่จะวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มเติมจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ได้⁴¹ ดังนั้นกฎหมายจึงควรกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์ในประเด็นที่ยังมิได้มีการประเมินได้

ในเรื่องนี้จึงเป็นปัญหาว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์ควรมีขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์เพียงใด เนื่องจากหากให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยในประเด็นอื่นที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมิได้ประเมินภาษีไว้ แม้ว่าจะเป็นประโยชน์ในการที่จะทำให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์สามารถแก้ไขการประเมินให้ถูกต้องตามกฎหมายและยังเป็นการให้ความเป็นธรรมแก่ประชาชนทั้งประเทศ แต่กรณีนี้จะไม่เป็นไปตามหลักความเชื่อถือและไว้วางใจ

(5) บุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามกฎหมายฉบับต่างๆ นั้น ฝ่ายปกครองมีการออกระเบียบและคำสั่งภายในฝ่ายปกครองกำหนดรายละเอียดในการดำเนินการไว้ โดยส่วนใหญ่จะมีการกำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหลายลำดับชั้นพิจารณาก่อนเสนอให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป เช่น กระบวนการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรของ

⁴¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1710/2538," (เนติ.) น. 549.

กรมสรรพากรจะมีการดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหลายบุคคลในแต่ละขั้นตอน โดยเมื่อหน่วยงานได้รับคำอุทธรณ์แล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบจะต้องดำเนินการรวบรวมข้อเท็จจริงและเสนอความเห็นต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นจนถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วจึงจะเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ต้องผ่านการดำเนินการในขั้นตอนของเจ้าหน้าที่หลายคนซึ่งอย่างน้อย คือ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้รับผิดชอบ ผู้บังคับบัญชาในขั้นตอนของเจ้าหน้าที่ ผู้บังคับบัญชาในขั้นตอนต่อไป และสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ การดำเนินการโดยหลายบุคคลนั้น แม้ว่าจะทำให้ข้อพิพาทได้รับการพิจารณาจากบุคคลหลายคนมากขึ้น แต่การดำเนินการดังกล่าวเป็นการซ้ำซ้อนย่นย่อทำให้เสียเวลาและเปลืองค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น

4.1.2.4.4 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองถือเป็นสิ่งที่สำคัญประการหนึ่งในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี การที่กฎหมายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ไม่นานทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองสิทธิดีกว่าการที่กฎหมายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ยาวนานหรือไม่ได้กำหนดเวลาไว้ เนื่องจากกำหนดเวลาที่ยาวนานหรือไม่มีกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในนิติฐานะของผู้เสียภาษี ซึ่งผู้เสียภาษีไม่อาจรู้ได้ว่าแท้จริงแล้วตนต้องชำระภาษีเท่าใด อีกทั้งเวลาที่ทอดยาวออกไปนั้นผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับสิทธิยกเว้นเงินเพิ่มในเงินภาษีดังกล่าวด้วย หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มจากที่ได้ชำระไว้แล้ว ทั้งนี้ ภาษีโรงเรือนและที่ดินจำกัดเวลาคำนวณเงินเพิ่มไว้ไม่เกิน 4 เดือนนับแต่วันที่ต้องชำระภาษี นอกจากนี้ กฎหมายยังกำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจยึดอายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่ค้างชำระภาษีได้ ซึ่งผู้ผู้นั้นอาจได้รับความเสียหายในกรณีที่ถูกยึดอายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน ทำให้ธุรกิจการค้าต้องชะงักงัน ขาดเงินทุนหมุนเวียนเพราะเหตุที่ถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สิน หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไปก่อนหรือได้นำเงินหรือทรัพย์สินวางเป็นประกันเพื่อการทะเลาะการชำระภาษี ผู้เสียภาษียอมขาดเงินทุนหมุนเวียนในการใช้จ่ายในกิจการ และเงินที่ผู้เสียภาษีได้ชำระไปก่อนหากผลที่สุดผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระภาษี แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้รับเงินคืน แต่ผู้เสียภาษีก็ไม่ได้รับการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้น เว้นแต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการจ่ายดอกเบี้ยในเงินดังกล่าวแก่ผู้มีสิทธิได้รับเงินคืน⁴² แต่หากกฎหมายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้สั้น แม้ว่าจะทำให้ปัญหาข้อพิพาทหรือความเดือดร้อน

⁴² มาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร

ของผู้เสียหายได้รับการแก้ไขอย่างรวดเร็ว แต่ในทางกลับกันหากข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้น มีประเด็นปัญหา รายละเอียด ตลอดจนพยานหลักฐานที่ใช้ในการพิจารณามาก การที่กฎหมาย กำหนดเวลาไว้สั้นย่อมเป็นการกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหาย เนื่องจากบางครั้งผู้มีอำนาจพิจารณา อุตสาหกรรมอาจเร่งพิจารณาเพื่อให้ทันเวลาโดยวินิจฉัยอุตสาหกรรมตามคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุตสาหกรรมนั้น หรือผู้พิจารณาอุตสาหกรรมอาจพิจารณาไม่ถึงถ้วน และไม่รอบคอบทำให้คำวินิจฉัยอุตสาหกรรมไม่เป็นไป อย่างเหมาะสมและถูกต้องตามกฎหมาย จนทำให้การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไม่อาจเกิดประโยชน์ ได้อย่างแท้จริง

ทั้งนี้ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามกฎหมายเฉพาะจำนวน 5 ฉบับ มีแต่เพียงการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ที่กำหนดเวลาพิจารณา อุทธรณ์ไว้ 60 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ และการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นตอนแรกตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่กำหนดเวลาไว้ 60 วันนับแต่ได้รับอุทธรณ์ แต่การพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะฉบับอื่นไม่ได้กำหนดเวลาไว้ อันเป็นเหตุให้ในทาง ปฏิบัติ การพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายปกครองใช้เวลานานมากจนก่อให้เกิดความเสียหายแก่ ผู้เสียหายดังที่กล่าวแล้วข้างต้น

แม้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะกำหนดเวลาพิจารณา อุทธรณ์ไว้ 60 วันนับแต่ได้รับอุทธรณ์⁴³ แต่ในทางปฏิบัติหน่วยงานหรือองค์กรผู้มีอำนาจพิจารณา อุทธรณ์ไม่ได้นำเวลาตามกฎหมายฉบับนี้มาใช้ซึ่งอาจเป็นเพราะเจ้าหน้าที่ไม่ทราบ ไม่กระทำตาม หรือไม่สามารถกระทำในเวลาดังกล่าวได้ จึงทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่าย ปกครองยังต้องใช้เวลาดำเนินการที่นาน อีกทั้งกำหนดเวลาดังกล่าวไม่เหมาะสมแก่ข้อพิพาททาง ภาษีบางประเภทที่มีความซับซ้อน มีรายละเอียด และมีเอกสารต้องพิจารณาจำนวนมาก เช่น ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณี ที่กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยบุคคลหลายคนที่มีภาระหน้าที่ งานประจำเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ โดยการพิจารณาอุทธรณ์ต้องครบองค์ประชุมซึ่งเป็นเรื่องที่กระทำ ได้ยาก ดังนั้น กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงไม่เหมาะสมเพียงพอที่จะทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพเพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้เสียหาย และเพื่อประโยชน์สาธารณะได้

⁴³ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ 60 วันนั้น เป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยเจ้าหน้าที่ ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง 30 วัน และเป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้พิจารณาอุทธรณ์ 30 วัน

นอกจากนี้ ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องมีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองจะต้องมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก่อนผู้เสียภาษีจึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ดังนั้น แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่กำหนดเวลาดังกล่าวก็เป็นเพียงเวลาเร่งรัดให้ฝ่ายปกครองกระทำการซึ่งหากฝ่ายปกครองพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้เสียภาษีก็ยังไม่อาจนำข้อพิพาทไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ผู้เสียภาษีคงทำได้แต่เพียงฟ้องศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2544 ในประเด็นเรื่องการละเลยการปฏิบัติหน้าที่ การปฏิบัติหน้าที่โดยล่าช้า หรือการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบของผู้พิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น ซึ่งศาลปกครองก็จะพิจารณาพิพากษาได้เฉพาะแต่เรื่องให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาโดยเร็วเท่านั้น แต่ศาลไม่อาจก้าวล่วงเข้าไปวินิจฉัยในประเด็นภาษีที่พิพาทกันได้ ทำให้ผู้เสียภาษียังคงต้องรอจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลภาษีอากร ซึ่งอาจใช้เวลาในการดำเนินการนานจนเกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีได้

แม้ว่าการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ศาลฎีกาเคยมีคำพิพากษาให้ผู้เสียภาษีที่อุทธรณ์สามารถฟ้องต่อศาลได้ทันที แม้ว่าฝ่ายปกครองยังไม่ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หากผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์ไปแล้วเป็นเวลาพอสมควรแล้ว⁴⁴ อย่างไรก็ตาม มีผู้เห็นว่า คำพิพากษานี้อาจใช้ไม่ได้อีกต่อไป⁴⁵ เนื่องจากคำพิพากษาดังกล่าวเป็นคำพิพากษาก่อนที่จะมีการตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เพราะมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวบัญญัติให้ข้อพิพาทที่ต้องมีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองต้องมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก่อน ผู้เสียภาษีจึงจะนำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ แต่อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่า คำพิพากษาดังกล่าวยังใช้ได้ต่อไป ทำให้เกิดความไม่แน่นอนว่าผู้เสียภาษีจะนำข้อพิพาทไปฟ้องต่อศาลทันทีโดยไม่ต้องมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้หรือไม่

4.1.2.4.5 การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายเฉพาะแต่ละฉบับบัญญัติเรื่องการแจ้งผลของการพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงให้แจ้งเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์โดยมิได้กำหนดว่าต้องแจ้งรายละเอียดอย่างไรบ้าง จึงต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งกำหนดให้คำสั่งทางปกครองต้องมีกรให้เหตุผลประกอบคำสั่งด้วย แต่ในทางปฏิบัติปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่ปฏิบัติตามกฎหมายดังกล่าวซึ่งอาจเป็นเพราะไม่ทราบว่าจะต้องปฏิบัติตาม ส่งผลให้เมื่อข้อพิพาทดังกล่าว

⁴⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1550/2482 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 250.

⁴⁵ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นสำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน, (ม.ป.ท.: ม.ป.พ., ม.ม.ป.), น. 36.

ไปสู่การพิจารณาของศาลแล้วศาลพิพากษาว่าเป็นการแจ้งคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบจึงต้องมีการแจ้งเหตุผลใหม่ทำให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาเพื่อยุติข้อพิพาท อันเป็นเหตุให้ผู้เสียหายได้รับความเดือดร้อนจากความล่าช้าดังกล่าว แต่หากมีการให้เหตุผลก่อนที่จะพิจารณาอุทธรณ์แล้วเสร็จ แม้ว่าคำสั่งทางภาษีดังกล่าวจะไม่เสียไปทำให้ไม่เกิดความล่าช้า แต่การที่ผู้เสียหายมาทราบเหตุผลในภายหลังก็อาจไม่สามารถต่อสู้คดีได้อย่างเต็มที่ อย่างไรก็ตาม กรณีนี้ไม่เป็นปัญหาอีกต่อไปเนื่องจากมีคำพิพากษาศาลฎีกาเป็นบรรทัดฐานแล้ว

4.1.2.5 ผลของการอุทธรณ์

ผลของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองถือเป็นเรื่องสำคัญเรื่องหนึ่งในกระบวนการอุทธรณ์ แต่ตามกฎหมายในปัจจุบันมีปัญหาบางประการ ดังนี้

(1) การทะเลาะวิวาทชำระภาษี

แม้ว่าผู้เสียหายจะได้อุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองแล้ว แต่ผู้เสียหายยังคงต้องชำระภาษีตามคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้นก่อนหากผู้เสียหายไม่ได้รับอนุญาตให้ทะเลาะวิวาทชำระภาษี อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้ผู้เสียหายสามารถยื่นคำร้องขอทะเลาะวิวาทชำระภาษีในระหว่างอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองต่อบุคคลที่กฎหมายกำหนดตามแต่กรณี ซึ่งเป็นการยื่นแยกต่างหากจากการขออุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง ส่งผลให้ในทางปฏิบัติมีผู้เสียหายจำนวนมากที่ไม่รู้ว่าตนต้องขอทะเลาะวิวาทชำระภาษีก่อน แต่คิดไปว่าตนจะได้รับการทะเลาะวิวาทชำระภาษีโดยอัตโนมัติเมื่อมีการอุทธรณ์ จึงไม่ได้ยื่นขอทะเลาะวิวาทชำระภาษี ทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหายเพราะอาจถูกยึด आयัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินได้

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มิได้กำหนดสิทธิในการขอทะเลาะวิวาทชำระภาษีไว้ ทำให้ผู้เสียหายไม่สามารถขอทะเลาะวิวาทชำระภาษีได้ ผู้เสียหายจึงต้องชำระภาษีแม้ว่าจะมีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก็ตาม

(2) เงินเพิ่ม

เนื่องจากการได้รับอนุญาตให้ทะเลาะวิวาทชำระภาษีไม่ทำให้ผู้เสียหายไม่ต้องชำระเงินเพิ่มในช่วงเวลาที่ได้รับการทะเลาะวิวาทชำระภาษีจนถึงมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ชำระภาษี แต่ผู้เสียหายยังมีหน้าที่ต้องชำระเงินเพิ่มในช่วงเวลาดังกล่าวด้วย หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษี แม้ว่าข้อพิพาททางภาษีบางข้อพิพาทจะมีความยุ่งยาก สลับซับซ้อน ยังคงมีความไม่แน่ชัดว่ากรณีนี้ผู้เสียหายต้องชำระภาษีหรือไม่ เพียงใด ดังนั้น ผู้เสียหายที่สุจริตที่ได้ทำการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเพราะความไม่แน่ชัดดังกล่าวก็ยังคงต้องชำระเงินเพิ่มเช่นกัน หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ชำระภาษี อีกทั้งการพิจารณาอุทธรณ์นั้นกฎหมายส่วนใหญ่ เช่น ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่

พ.ศ. 2508 มิได้ให้อำนาจผู้พิจารณาอุทธรณ์ในการลดหรืองดเงินเพิ่ม ให้แต่เพียงอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับ ทำให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระเงินเพิ่มทั้งหมดแม้ว่าจะเป็นผู้สุจริตจึงเข้ามาในกระบวนการอุทธรณ์ ปัญหานี้ทำให้ผู้เสียหายแม้ว่าจะไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางภาษีแต่ก็ไม่อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเพราะไม่ประสงค์ที่จะต้องชำระเงินเพิ่มซึ่งอาจมีจำนวนมากกว่าภาษีที่พิพาทก็ได้

(3) การฟ้องคดีต่อศาล

การที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดให้รัฐวิสาหกิจที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีสิทธินำข้อพิพาทดังกล่าวเสนอต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อให้ลดค่าภาษีได้ โดยรัฐวิสาหกิจนั้นไม่ต้องดำเนินการฟ้องคดีต่อศาล ในขณะที่เอกชนต้องนำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องเป็นคดีต่อศาลซึ่งเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการมากกว่า และไม่สามารถขอให้คณะรัฐมนตรีลดค่าภาษีได้เช่นเดียวกับรัฐวิสาหกิจด้วย ทำให้ต้นทุนของผู้ประกอบการที่เป็นเอกชนและผู้ประกอบการที่เป็นรัฐวิสาหกิจไม่เท่าเทียมกันแม้ว่าจะประกอบธุรกิจในลักษณะเช่นเดียวกันก็ตาม เอกชนจึงไม่สามารถแข่งขันกับรัฐวิสาหกิจ ทำให้เอกชนได้รับความเสียหาย กรณีดังกล่าวจึงไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาค

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ยังกำหนดให้ผู้เสียหายที่ประสงค์จะอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางต้องชำระเงินค่าภาษีก่อน ทั้งๆ ที่ข้อพิพาทดังกล่าวยังมีความไม่แน่นอน ย่อมทำให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหาย

(4) การเยียวยาภายหลังอุทธรณ์

ในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นผลดีแก่ผู้อุทธรณ์ หากผู้อุทธรณ์ได้ชำระภาษีไว้ก่อนแล้ว กฎหมายกำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องคืนเงินภาษีที่ชำระไว้ นั้น โดยมีเพียงประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 เท่านั้นที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องจ่ายดอกเบี้ยให้แก่ผู้เสียหาย⁴⁶ ในขณะที่กฎหมายส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดให้มีการจ่ายดอกเบี้ยให้แก่ผู้เสียหายที่มีสิทธิได้รับเงินค่าภาษีคืน ทั้งๆ ที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายที่มีได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด จะต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย แต่ในทางกลับกันหากผู้เสียหายได้ชำระภาษีไปก่อนตามคำสั่งทางภาษีอันเป็นเหตุให้อุทธรณ์นั้น แม้ว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีน้อยลงกว่าที่ได้ชำระไว้แล้วหรือไม่ต้องชำระภาษี กฎหมายส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดให้มีการจ่ายดอกเบี้ยให้แก่ผู้เสียหาย

นอกจากนี้ การที่ผู้เสียหายชำระภาษีก่อนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือนำทรัพย์สินไปเป็นประกันการชำระภาษีเพื่อจะได้รับการทุเลาการชำระภาษี หรือถูกยึด อาศัย หรือขายทอดตลาด

⁴⁶ มาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร

ทรัพย์สิน หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้เสียหายไม่ต้องชำระภาษีหรือชำระภาษีลดลง กฎหมายมิได้กำหนดให้มีการเยียวยาความเสียหายแก่ผู้เสียหายที่ต้องเข้ามาในกระบวนการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ทั้งๆ ที่ผู้อุทธรณ์ได้รับความเสียหายไม่ว่าจะเป็นเสียเวลาและค่าใช้จ่าย

4.2 แนวทางในการปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองปัจจุบันมีปัญหาหลายประการ ทำให้ประชาชนผู้เสียหายไม่มีความเชื่อมั่นและไว้วางใจกระบวนการดังกล่าว ผู้เสียหายจึงไม่ให้ความสำคัญโดยมุ่งหวังที่จะได้รับการเยียวยาในชั้นศาลแต่เพียงอย่างเดียว ปัญหาดังกล่าวทำให้มีแนวคิดว่าควรยกเลิกการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเสีย โดยให้ผู้เสียหายสามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลได้ทันที เพราะเห็นว่ากระบวนการดังกล่าวทำให้ผู้เสียหายต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายก่อนที่จะไปศาล

อย่างไรก็ตาม การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองถือว่าเป็นกระบวนการยุติข้อพิพาททางภาษีซึ่งเกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐและเอกชนอันเป็นกระบวนการที่ทำให้ข้อพิพาททางภาษีสามารถจบลงได้อย่างรวดเร็วในฝ่ายปกครอง โดยไม่ต้องไปดำเนินการในชั้นศาลซึ่งต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการมากกว่า ทำให้เกิดประโยชน์ทั้งทางฝ่ายรัฐและฝ่ายเอกชน นอกจากนี้ ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีก็จะได้รับเงินภาษีซึ่งมีความแน่นอนเร็วขึ้น และยังเป็นการลดจำนวนข้อพิพาทที่จะไปสู่ชั้นศาลอันเป็นการลดภาระของศาล ทั้งยังช่วยทำให้หน่วยงานของรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ทำความเข้าใจ อันเป็นการสร้างความเข้าใจอันดีให้แก่ผู้เสียหายอีกด้วย

ประโยชน์ของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองนั้นได้มีผู้ให้ความเห็นไว้ว่าการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเป็นกระบวนการหนึ่งที่เกิดการสนทนาหรือกันระหว่างประชาชนผู้เสียหายและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีอันเป็นกระบวนการที่เปิดโอกาสให้ทั้งสองฝ่ายมีโอกาสพบกันเป็นครั้งสุดท้ายก่อนที่จะพิพาทนั้นจะไปถึงชั้นศาล ซึ่งปกติแล้วการหารือข้อยุติหรือการแก้ไขปัญหาความไม่พอใจของผู้เสียหายอาจทำได้โดยการแก้ไขเป็นการภายในของหน่วยงานฝ่ายปกครองนั่นเอง ซึ่งกระบวนการนี้แม้ผู้พิพากษาเองก็ไม่อาจจะทราบถึงหนทางและวิธีการในลักษณะนี้ก็ไม่ได้ แม้ว่าการพบกันของทั้งสองฝ่ายไม่อาจนำไปสู่การยุติปัญหาได้แต่อย่างน้อยก็ทำให้ทั้งสองฝ่าย คือ ฝ่ายผู้อุทธรณ์และฝ่ายเจ้าหน้าที่ได้เข้าใจและ

มองเห็นปัญหา รวมทั้งความต้องการของแต่ละฝ่ายได้ชัดเจนดียิ่งขึ้นซึ่งสามารถเพิ่มความสะดวกรวดเร็วในการดำเนินคดีในชั้นศาลต่อไป⁴⁷ และยังเป็น การช่วยเหลือลดจำนวนข้อพิพาทในชั้นศาลด้วย

ทั้งนี้ อาจกล่าวโดยสรุปถึงประโยชน์ของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองได้ 3 ด้าน คือ ด้านประชาชน การอุทธรณ์เป็นมาตรการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนด้านฝ่ายปกครอง การอุทธรณ์เป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองมีโอกาสรับรู้และแก้ไขการสั่งการที่ผิดพลาดหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วยตนเองเพื่อให้การบริหารงานของรัฐมีประสิทธิภาพ และในด้านการดำเนินคดีในชั้นศาล การเปิดโอกาสให้อุทธรณ์นั้นเพื่อให้คดีที่ขึ้นสู่ศาลมีลักษณะข้อพิพาทที่เด่นชัดขึ้นและมีผลเป็นการลดปริมาณคดีที่จะขึ้นสู่ชั้นศาล เนื่องจากข้อพิพาทในบางเรื่องอาจจะระงับลงในการอุทธรณ์นี้⁴⁸ และที่สำคัญอย่างหนึ่ง คือ ผู้เสียภาษีชาวไทยส่วนใหญ่ไม่ค่อยอยากจะขึ้นศาลมากนัก ถ้าหากยกเลิกการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก็จะเป็นการปิดทางออกแก่ผู้เสียภาษี⁴⁹ นอกจากนี้ การที่ให้ไปศาลโดยไม่ต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ผู้เสียภาษีจะเดือดร้อนมาก เช่น ต้องเสียค่าธรรมเนียมศาล ต้องมีทุน ความ การดำเนินกระบวนการพิจารณาจะยุ่งยากซับซ้อนกว่า อีกทั้งการดำเนินกระบวนการในศาลภาษีใช้ระบบกล่าวหา ดังนั้น การมีระบบอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองที่ดี มีประสิทธิภาพและมีการประกันความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีย่อมเป็นประโยชน์ต่อทั้งหน่วยงานผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษี ประชาชนผู้เสียภาษีและศาล

ดังนั้น ประเทศไทยจึงต้องมีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองต่อไปและเพื่อให้กระบวนการดังกล่าวเกิดประโยชน์ทั้ง 3 ด้านได้อย่างแท้จริง จึงต้องมีการปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองทั้งในส่วนของกฎหมายและวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์

⁴⁷ Gilles NOËL, "La réclamation préalable devant le service des impôts," (Paris : B.S.F., L.G.D.J., 1985) อ้างถึงใน อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, "ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์," นิติศาสตร์, เล่มที่ 4 ปีที่ 22, (ธันวาคม 2535): น. 586.

⁴⁸ ฤทัย หงส์สิริ, "การทบทวนคำสั่งทางปกครอง," ใน รวมบทความทางวิชาการว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541): น. 109 - 110.

⁴⁹ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, "ปัญหาในการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนนำคดีสู่ศาลภาษี," รายงานวิจัยตามโครงการวิจัยเสริมหลักสูตรมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533, น.25.

ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง เพื่อสร้างความเชื่อมั่น ความไว้วางใจของผู้เสียภาษี และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างสูงสุด ทั้งนี้ ระบบการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองที่จะนำมาใช้นี้ต้องเป็นการอุทธรณ์ระบบบังคับที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องดำเนินการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อน และหากผู้เสียภาษียังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลได้

4.2.1 แนวทางการปฏิรูปกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวตามข้อ 4.1.1 จึงต้องมีการปฏิรูปกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง ทั้งนี้ ประเทศอังกฤษก็มีแนวคิดในการปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเช่นกันเพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันและเพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษีด้วย โดยประเทศอังกฤษได้เริ่มปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตั้งแต่ปี ค.ศ. 1996 จนกระทั่งปี ค.ศ. 2007 ได้มีการตราพระราชบัญญัติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาล และการบังคับใช้กฎหมาย ค.ศ. 2007 (The Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007) ซึ่งมีการบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง โดยกฎหมายฉบับใหม่นี้ได้ทำการปฏิรูประบบการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองจากการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นตอนเดียวเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 2 ชั้นตอน โดยการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองระบบใหม่นี้จะนำมาใช้ในเดือนเมษายน ค.ศ. 2009⁵⁰ ขณะที่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยนั้น กฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ฉบับต่างๆ มีปัญหาหลายประการจึงควรมีการปฏิรูปเสียใหม่ ทั้งนี้ การแก้ไขปัญหานี้ในเรื่องกฎหมายที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีแนวทาง ดังนี้

แนวทางที่หนึ่ง เห็นว่า ควรนำหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปมาใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง โดยเห็นว่า กฎหมายฉบับดังกล่าวมีการประกันสิทธิและความเป็นธรรมแก่ประชาชนเป็นอย่างดีแล้ว แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันหาได้เกิดมาจาก

⁵⁰ HM Revenue, "Tax Appeals against decisions made by HMRC," <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/downloadFile?contentID=HMCE_PROD1_027968>, February 2008.

กฎหมายไม่ หากแต่เกิดจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและประชาชนผู้ที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง การแก้ไขปัญหานั้นสามารถกระทำได้โดยการให้ความรู้ความเข้าใจแก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองตลอดจนประชาชนผู้เสียภาษีในการนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ⁵¹

แนวทางที่สอง เห็นว่า ควรมีการปฏิรูปกฎหมายที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองทุกฉบับ และเพิ่มเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองสำหรับกฎหมายภาษีที่ยังมิได้บัญญัติเรื่องนี้ไว้ เช่น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 พระราชบัญญัติการพนัน พุทธศักราช 2478 พระราชบัญญัติการขนส่งทางบก พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 โดยกฎหมายแต่ละฉบับกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการอุทธรณ์ในการหลักการให้เป็นรูปแบบเดียวกัน เพื่อป้องกันความสับสนทั้งในส่วนของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและประชาชนผู้เสียภาษี แต่หากเป็นกรณีที่ลักษณะของข้อพิพาทมีความแตกต่างในสาระสำคัญอย่างชัดเจน หลักเกณฑ์วิธีการอุทธรณ์ก็ควรแตกต่างกันตามความเหมาะสมเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และต้องบัญญัติหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีไว้ด้วย

แนวทางที่สาม เห็นว่า ควรปฏิรูปกฎหมายทั้งหมดโดยยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองในกฎหมายฉบับต่างๆ และการตรากฎหมายว่าด้วยการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองซึ่งมีลักษณะเป็นกฎหมายในรูปประมวลกฎหมายหรือพระราชบัญญัติฉบับเดียวที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองในทุกๆ ประเภทภาษีและข้อพิพาททางภาษีให้เป็นไปในรูปแบบเดียวกัน เช่นเดียวกับการปฏิรูปกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง โดยมีต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ ซึ่งแนวทางนี้ประเทศฝรั่งเศสมีการตราประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (Livre des Procédures Fiscales) ซึ่งบัญญัติหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ในกฎหมายฉบับเดียว เพื่อความสะดวกแก่เจ้าหน้าที่

⁵¹ สุชิน กฤตลักษณ์วงศ์, “ปัญหาในกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและในชั้นศาล,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 78.

และรัฐปรกรณ์ นิภานันท์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 160.

ฝ่ายปกครองและผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมาย ในขณะที่ประเทศไทยก็มีแนวคิดที่จะรวบรวมกฎหมายเพื่อจัดทำเป็นประมวลกฎหมายเช่นเดียวกัน โดยมีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติการจัดทำประมวลกฎหมายแบบใหม่ พ.ศ. จากเหตุผลที่ปัจจุบันมีการตรากฎหมายขึ้นบังคับใช้ในเรื่องหนึ่งมากมายซึ่งหลักเกณฑ์ที่บังคับใช้ในเรื่องหนึ่งมักจะมีความซับซ้อนและกระจัดกระจายอยู่ในกฎหมายหลายฉบับทำให้บุคคลทั่วไปซึ่งมิใช่นักกฎหมายยากที่จะเข้าใจระบบกฎหมายในแต่ละเรื่อง ซึ่งในต่างประเทศมีแนวคิดในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการจัดทำประมวลกฎหมายแบบใหม่โดยการนำบทบัญญัติของกฎหมายฉบับต่างๆ ที่ใช้บังคับอยู่ในเรื่องหนึ่งมารวบรวมเป็นประมวลกฎหมาย และจัดโครงสร้างของบทบัญญัติในส่วนต่างๆ ให้เป็นหมวดหมู่และมีความเชื่อมโยงกันอย่างเป็นเหตุเป็นผล เพื่อให้ประชาชนสามารถเข้าถึงและเข้าใจกฎหมายได้โดยสะดวกและเข้าใจกฎหมายได้ง่ายขึ้น อันจะช่วยให้ประชาชนทราบถึงสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายโดยชัดเจนและทำให้การบริหารรัฐกิจเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล⁵²

จากแนวทางแก้ไขปัญหาดัง 3 แนวทาง ผู้เขียนเห็นว่า การนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามแนวทางที่หนึ่งมีปัญหามากหลายประการดังที่ได้กล่าวในข้อ 4.1.3 อาทิ ความไม่เหมาะสมในการนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้แก่ข้อพิพาททางภาษี ความไม่เข้าใจในการนำกฎหมายฉบับนี้มาใช้บังคับ และผลทางกฎหมายในกรณีที่มีได้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ไม่ร้ายแรง ซึ่งในการสร้างความเข้าใจแก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองตลอดจนประชาชนในการนำกฎหมายดังกล่าวมาปรับใช้เป็นเรื่องที่ยาก เห็นได้จากการที่กฎหมายฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับมานานถึง 12 ปีแล้ว แต่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองตลอดจนประชาชนก็ยังไม่มีความรู้ความเข้าใจอย่างดีพอแม้ว่าจะมีการอบรมสร้างความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวให้แก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและประชาชนไว้มากแล้วก็ตาม

ในขณะที่การแก้ไขปัญหาดังตามแนวทางที่สองนั้น จะทำให้มีการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองโดยจะได้มีการบัญญัติหลักการที่เหมาะสมแก่ข้อพิพาททางภาษีและเพิ่มหลักการคุ้มครองสิทธิแก่ประชาชนผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น โดยไม่ต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ เพื่อป้องกันความสับสน

⁵² สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, บันทึกหลักการและเหตุผลประกอบพระราชบัญญัติการจัดทำประมวลกฎหมายแบบใหม่ พ.ศ., <http://www.krisdika.go.th/comment_x_01.jsp?head=5&item=1&billCode=5>, กุมภาพันธ์ 2551.

ในการใช้กฎหมายฉบับดังกล่าว และเพื่อให้การใช้บังคับกฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล

อย่างไรก็ตาม การปฏิรูปโดยการปรับปรุงกฎหมายแต่ละฉบับนั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาเนื่องจากกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามกฎหมายแต่ละฉบับเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีเช่นเดียวกัน ซึ่งหากหลักเกณฑ์ที่บังคับใช้ในเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมีความซับซ้อนและกระจัดกระจายอยู่ในกฎหมายหลายฉบับทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหรือแม้แต่บุคคลทั่วไปซึ่งมิใช่ นักกฎหมายยากที่จะเข้าใจกฎหมายในแต่ละเรื่องอันจะทำให้การปฏิบัติตามกฎหมายขาดประสิทธิภาพ นอกจากนี้ ภาษีที่มีความเกี่ยวข้องกัน เช่น การนำเข้าสินค้า หากผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ภาษีแต่ละชนิดโดยต้องปฏิบัติตามกฎหมายหลายฉบับย่อมจะสร้างความลำบากแก่ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า การปฏิรูปตามแนวทางที่สามจึงมีความเหมาะสมมากที่สุด เนื่องจากการปฏิรูปตามแนวทางที่สามจะมีการรวบรวมกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองมาไว้ในกฎหมายฉบับเดียวโดยกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ครบถ้วนโดยมิต้องดำเนินการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะจะเป็นประโยชน์แก่ประชาชนและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ทำให้เจ้าหน้าที่ที่มีความมั่นใจในการปฏิบัติงานในภารกิจที่ตนรับผิดชอบ สามารถสืบค้นกฎหมายที่ให้อำนาจแก่ตนไว้ที่เดียวกันอย่างสะดวก รวดเร็ว ถูกต้องและสมบูรณ์ และประชาชนสามารถเข้าถึงกฎหมายได้โดยสะดวกและสมบูรณ์ครบถ้วนยิ่งขึ้น แทนที่จะต้องไปค้นหาในกฎหมายหลายฉบับ โดยให้สอดคล้องกับการที่กฎหมายสันนิษฐานไว้ก่อนว่าบุคคลต้องรู้กฎหมาย ดังนั้น รัฐจึงมีหน้าที่ต้องอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนในการเข้าถึงกฎหมายให้มากที่สุด⁵³

อย่างไรก็ตาม เมื่อกฎหมายสารบัญญัติมีปัญหาเช่นเดียวกับกฎหมายวิธีสบัญญัติ ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรมีการปฏิรูปกฎหมายภาษีในสวนสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติไปในคราวเดียวกัน โดยบัญญัติในรูปประมวลกฎหมายทั่วไปทางภาษี เพื่อให้เกิดความสะดวกแก่ประชาชนผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษี

แต่การปฏิรูปกฎหมายภาษีโดยจัดทำเป็นประมวลกฎหมายมีความยุ่งยากและต้องใช้เวลาในการดำเนินการมากกว่าการปรับปรุงเฉพาะเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

⁵³ บวรศักดิ์ อุวรรณโน, “ที่มา ความหมายและวัตถุประสงค์ของแนวความคิดในการรวบรวมบทบัญญัติของกฎหมายเรื่องเดียวกันไว้ในที่เดียวกัน,” <http://www.senate.go.th/law/chose7/2_6/interview2_6_2.htm>, กุมภาพันธ์ 2551.

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความรวดเร็วในอันที่จะคุ้มครองสิทธิของประชาชนจึงควรดำเนินการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีแต่ละฉบับก่อน โดยการบัญญัติเป็นพระราชบัญญัติซึ่งเป็นกฎหมายกลางที่นำมาใช้แก่ภาษีทุกประเภท โดยกฎหมายฉบับนี้ต้องกำหนดว่าไม่ให้นำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับแก่การดำเนินการตามพระราชบัญญัติ โดยเนื้อหาในกฎหมายฉบับนี้จะต้องมีการบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์ตั้งแต่การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ โดยรายละเอียดอื่นๆ กฎหมายต้องกำหนดให้ฝ่ายปกครองสามารถออกกฎกระทรวงหรือระเบียบภายในฝ่ายปกครองเพื่อประโยชน์แก่การปฏิบัติงานและเพื่อให้เกิดความชัดเจนและแน่นอนในการปฏิบัติงานด้วย

ในการปฏิรูปกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยนั้น ต้องเริ่มจากการมีนโยบายในการปฏิรูปกฎหมายก่อน นโยบายดังกล่าวต้องเป็นนโยบายที่บุคคลทั่วไปทราบเพื่อจะได้มาร่วมวิเคราะห์วิจารณ์ปัญหาดังกล่าว ในส่วนรูปแบบและขั้นตอนในการดำเนินการปฏิรูปนั้น มีแนวคิดว่าควรจัดตั้งหน่วยงานหรือองค์การเฉพาะเป็นผู้ดำเนินการปฏิรูปกฎหมาย⁵⁴ แต่ประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า การตั้งหน่วยงานใหม่ขึ้นทำหน้าที่นี้อาจเกิดความล่าช้าในการดำเนินการและรัฐจะต้องมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการดังกล่าวด้วย อันเป็นเรื่องที่ไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน จึงไม่ควรมีการตั้งหน่วยงานใหม่ แต่ควรแต่งตั้งคณะกรรมการทำหน้าที่ปฏิรูปกฎหมาย ซึ่งประกอบด้วยบุคคลที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองโดยเป็นบุคคลจากทุกภาคส่วน ได้แก่ ภาครัฐ คือ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับจัดเก็บภาษีและหน่วยงานที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายปกครอง ได้แก่ กระทรวงการคลัง สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร กรมการปกครอง กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น และกรมการขนส่งทางบก ภาควิชาการซึ่งอาจเป็นนักกฎหมาย ศึกษานิเทศศาสตร์ และนักวิชาการซึ่งเกี่ยวข้องกับวิธีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง และภาคสังคม คือ ประชาชนผู้เสียภาษี โดยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษี เช่น กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต หรือกรมศุลกากร ทำหน้าที่ฝ่ายธุรการของคณะกรรมการดังกล่าว

ในการดำเนินการนั้นควรกำหนดแนวทางที่ชัดเจนเพื่อให้การดำเนินการเป็นไปอย่างมีเอกภาพและมีประสิทธิภาพ โดยกำหนดหลักเกณฑ์ในการประชุมปรึกษาหารือ การแต่งตั้งคณะอนุกรรมการคณะต่างๆ ทำหน้าที่รับผิดชอบในแต่ละเรื่อง อาทิ คณะอนุกรรมการเกี่ยวกับ

⁵⁴ กฤษรัตน์ ศรีสว่าง, "การปฏิรูปกฎหมายภาษี," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น. 107.

การร่างกฎหมาย คณะอนุกรรมการเกี่ยวกับการรับฟังความคิดเห็น คณะอนุกรรมการเกี่ยวกับการประชาสัมพันธ์และการให้ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายฉบับใหม่ คณะอนุกรรมการติดตามผลการดำเนินการ โดยบุคคลที่มาเป็นอนุกรรมการนั้นอาจแต่งตั้งจากนักวิชาการ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง และบุคคลผู้มีส่วนได้เสีย

นอกจากนี้ ควรมีการกำหนดแผนการปฏิรูปกฎหมายโดยเริ่มจากการหาแนวทางว่าจะดำเนินการปฏิรูปไปในแนวทางใด โดยมีการศึกษาวิเคราะห์กฎหมายของต่างประเทศประกอบด้วยการกำหนดแผนของการดำเนินการซึ่งควรมีปฏิทินที่ชัดเจน กำหนดองค์ประกอบของผู้ดำเนินการและอำนาจหน้าที่ รายละเอียดเกี่ยวกับการประชุม ประเด็นที่ควรพิจารณา และงบประมาณในการดำเนินการ ซึ่งในการดำเนินการนั้นบุคคลผู้รับผิดชอบควรดำเนินการให้เป็นไปตามแผนการที่กำหนดไว้ นอกจากนี้ ควรมีการปรึกษาหารือผู้ที่เกี่ยวข้องโดยเปิดโอกาสให้มีการแสดงความคิดเห็นหรือรับฟังความคิดเห็นทั้งแบบเป็นทางการและไม่เป็นทางการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 57 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยซึ่งบัญญัติว่า

“บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับข้อมูล คำชี้แจง และเหตุผลจากหน่วยราชการหน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่น ก่อนการอนุญาตหรือการดำเนินโครงการหรือกิจกรรมใดที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม สุขภาพอนามัย คุณภาพชีวิต หรือส่วนได้เสียสำคัญอื่นใดที่เกี่ยวกับตนหรือชุมชนท้องถิ่น และมีสิทธิแสดงความคิดเห็นของตนต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อนำไปประกอบการพิจารณาในเรื่องดังกล่าว

การวางแผนพัฒนาสังคม เศรษฐกิจ การเมือง และวัฒนธรรม การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์การวางผังเมือง การกำหนดเขตการใช้ประโยชน์ที่ดิน และการออกกฎที่อาจมีผลกระทบต่อส่วนได้เสียสำคัญของประชาชน ให้รัฐจัดให้มีกระบวนการรับฟังความคิดเห็นของประชาชนอย่างทั่วถึงก่อนดำเนินการ”

ในการรับฟังความคิดเห็นของประชาชนต้องมีการเผยแพร่สาระสำคัญของ การดำเนินการ สถานที่ วิธีการ ขั้นตอน และระยะเวลาที่จะดำเนินการ เหตุผลและความจำเป็นที่ต้องดำเนินการ ข้อดีข้อเสียของการดำเนินการ มีการจัดทำสรุปสาระสำคัญ โดยการปฏิรูปกฎหมายนั้นอาจกระทำได้ 2 แนวทาง

แนวทางที่หนึ่ง การปฏิรูปครั้งเดียว แนวทางนี้ประเทศอังกฤษใช้ในการปฏิรูปกฎหมายที่จะมีผลใช้บังคับในเดือนเมษายน ค.ศ. 2009

แนวทางที่สอง เป็นการปฏิรูปกฎหมายแบบค่อยเป็นค่อยไป

สำหรับแนวทางแรกนั้น เห็นว่า จะใช้เวลาในการดำเนินการนานซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีได้รับทราบล่วงหน้า และทำให้สาระสำคัญของกฎหมายสอดคล้องเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ในขณะที่การปฏิรูปตามแนวทางที่สองจะใช้เวลาในการดำเนินการสั้นกว่า แต่การที่กฎหมายมีผลบังคับในช่วงเวลาแตกต่างกันทำให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้เสียภาษีต้องติดตามการเปลี่ยนแปลงกฎหมายซึ่งอาจเป็นการสร้างต้นทุนมากขึ้นและอาจก่อให้เกิดความสับสนในการดำเนินการ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรปฏิรูปกฎหมายในคราวเดียวกันแม้ว่าจะมีความล่าช้าแต่การดำเนินการจะได้เป็นไปอย่างมีระบบและกฎหมายที่นำมาใช้จะได้มีสาระสำคัญที่สอดคล้องเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ในขณะที่การปฏิรูป ควรปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองโดยการกำหนดให้มีกฎหมายว่าด้วยการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง⁵⁵ ซึ่งกำหนดให้ยกเลิกบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในกฎหมายภาษีฉบับต่างๆ ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีทั้งหมด และให้ใช้การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามกฎหมายฉบับนี้แทน โดยมีต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับแก่การดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้⁵⁶ เพื่อป้องกันความสับสนในการต้องปฏิบัติตามกฎหมายหลายฉบับ โดยมีรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์ตามที่เสนอในหัวข้อ 4.2.2 และเมื่อปฏิรูปกฎหมายในส่วนวิธีสบัญญัติเสร็จแล้ว ควรดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในส่วนสารบัญญัติต่อไปด้วย ทั้งนี้ ควรดำเนินการปฏิรูปทั้งในส่วนกฎหมายสารบัญญัติและกฎหมายวิธีสบัญญัติโดยตราเป็นประมวลกฎหมายทั่วไปทางภาษีและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีเช่นเดียวกับกฎหมายของประเทศฝรั่งเศสและกฎหมายของประเทศเยอรมนีต่อไปด้วย

นอกจากนี้ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาค่าธรรมเนียมที่เป็นการอุทธรณ์ภาษีที่เกี่ยวข้องกันหลายประเภท เนื่องจากต้องชำระภาษีหลายประเภทจากการดำเนินกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง เช่น การนำเข้าสินค้า การประกอบกิจการค้าปลีกน้ำมัน เพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีและฝ่ายปกครอง และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและป้องกันปัญหาอันเกิดจากหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของการอุทธรณ์ที่แตกต่างกันในแต่ละภาษี กฎหมายจึงต้องกำหนดให้หน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีจากรูกรรรมดังกล่าวแทนหน่วยงานอื่นเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ภาษีทั้งหมดซึ่งเกี่ยวข้องกับนั้น ซึ่งการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก็ต้องอุทธรณ์โดยตรงต่อ

⁵⁵ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมในข้อ 4.2.3 ร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 211.

⁵⁶ ดูมาตรา 3 - มาตรา 5 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 213 - 214.

หน่วยงานนั้นโดยใช้หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการอุทธรณ์เดียวกัน คือ ตามวิธีการของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี (หน่วยงานที่เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์สังกัดอยู่)⁵⁷ กล่าวคือ หน่วยงานใดเป็นผู้ทำคำสั่งทางภาษี ผู้เสียภาษีก็นำอุทธรณ์ต่อหน่วยงานนั้น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ ที่ใช้สำหรับหน่วยงานนั้น แม้ว่าภาษีนั้นโดยปกติแล้วหน่วยงานอื่นจะเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม เช่น กรณีนำเข้าสินค้า ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร และภาษีอื่น ซึ่งภาษีเหล่านี้ โดยปกติหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บมี 3 หน่วยงาน การอุทธรณ์โดยปกติก็ต้องอุทธรณ์ต่อทั้ง 3 หน่วยงาน แต่เมื่อภาษีทั้ง 3 ประเภท กฎหมายกำหนดให้กรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บภาษีแทน กฎหมายต้องกำหนดให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ต่อกรมศุลกากรที่เดียวโดยใช้หลักเกณฑ์ วิธีการอุทธรณ์เช่นเดียวกัน (หลักเกณฑ์การอุทธรณ์อากรศุลกากร) เช่น อธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ภาษีทั้งสามประเภท แม้ว่าจะเป็นการขอพิพาทในเรื่องภาษีสรรพสามิตหรือภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม ทั้งนี้ อากรศุลกากรอยู่ในความรับผิดชอบของกรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต แทนกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตด้วย เนื่องจากหน่วยงานที่เป็นผู้จัดเก็บภาษีจะเป็นหน่วยงานที่มีความรู้และมีเอกสารเกี่ยวกับเรื่องพิพาทมากที่สุด แต่หากผู้เสียภาษีประสงค์จะอุทธรณ์แต่เพียงภาษีใดภาษีหนึ่ง ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีนั้นโดยตรงก็ได้

นอกจากนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีความเชื่อถือและไว้วางใจการดำเนินการของฝ่ายปกครองในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองนี้ กฎหมายจึงควรกำหนดให้ประชาชนผู้เสียภาษีมีสิทธิรับรู้ข้อมูลข่าวสารต่างๆ อันเกี่ยวกับการอุทธรณ์ โดยมีการรวบรวมสถิติข้อมูล ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่สำคัญ ตลอดจนผลการพิจารณาอุทธรณ์ให้ประชาชนทราบ เพื่อให้ประชาชนสามารถพิจารณาข้อมูลดังกล่าวประกอบการตัดสินใจในการฟ้องคดีต่อศาลต่อไป ซึ่งเป็นไปตามหลักความโปร่งใสในทางปกครอง เช่น การดำเนินการของประเทศญี่ปุ่นที่มีการรวบรวมสถิติข้อมูลและประกาศเป็นรายงานประจำปีให้ประชาชนรับทราบสถิติการพิจารณาอุทธรณ์⁵⁸

⁵⁷ ดูมาตรา 6 และมาตรา 13 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 214 - 217.

⁵⁸ National Tax Agency, *supra* note 3.

4.2.2 แนวทางการปฏิรูปเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง

เนื่องจากวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย มีปัญหาหลายประการ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงต้องมีการปฏิรูปเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองด้วย ดังนี้

4.2.2.1 มูลเหตุของการอุทธรณ์

การที่กฎหมายเฉพาะฉบับต่างๆ มิได้บัญญัติมูลเหตุของการอุทธรณ์ให้ครบถ้วน ทั้งในส่วนของปัญหารูปแบบและเนื้อหาของคำสั่ง และให้ครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีที่พิพาทกันในเรื่องเกี่ยวกับการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เมื่อมูลเหตุของการอุทธรณ์เปรียบเสมือนอำนาจในการฟ้องคดีจึงต้องบัญญัติในกฎหมายให้ชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบสิทธิของตนและสามารถคุ้มครองป้องกันสิทธิของตนเองได้อย่างสมบูรณ์ กฎหมายจึงควรบัญญัติมูลเหตุของการอุทธรณ์ให้ข้อพิพาททุกประเภทที่เป็นข้อพิพาทอันเกิดจากการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกิดจากภาษีทุกประเภทสามารถอุทธรณ์ได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎหมายฉบับนี้ ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองได้ทั้งกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับเนื้อหาและรูปแบบของคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น เช่น ผู้ทำคำสั่งไม่มีอำนาจ การดำเนินการมิได้กระทำตามกฎหมาย การทำคำสั่งโดยไม่มีข้อเท็จจริง เนื้อหาของคำสั่งไม่เป็นไปตามกฎหมาย ทั้งนี้ เป็นไปในแนวทางเดียวกับการอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศส⁵⁹

4.2.2.2 การแจ้งคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์

การแจ้งคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ต่อผู้เสียภาษีนั้นถือว่ามีส่วนสำคัญอย่างยิ่งในกระบวนการอุทธรณ์ เพราะคำสั่งทางปกครองดังกล่าวเป็นจุดกำเนิดของข้อพิพาททางภาษีอันเกี่ยวโยงถึงการนับกำหนดเวลาและสิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี เพราะหากคำสั่งดังกล่าวไม่ชัดเจนหรือไม่แจ้งสิทธิอุทธรณ์ให้แก่ผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีอาจไม่เข้าใจและไม่ทราบสิทธิดังกล่าวจึงมิได้เข้ามาในกระบวนการอุทธรณ์

ดังนั้น กฎหมายจึงต้องกำหนดให้การแจ้งคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ต้องมีการให้เหตุผลอย่างชัดเจนในคำสั่งทางปกครองนั้น โดยเหตุผลอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงที่เป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่ยกขึ้นอ้างอิง และข้อพิจารณาข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจออกคำสั่งเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ทำความเข้าใจคำสั่งทางปกครองนั้น นอกจากนี้ ในคำสั่ง

⁵⁹ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

ทางปกครองดังกล่าวต้องมีการแจ้งสิทธิอุทธรณ์ว่าผู้เสียหายที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าวสามารถอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองได้ และผู้เสียหายต้องดำเนินการอุทธรณ์อย่างไร ภายในกำหนดเวลาเท่าใด ซึ่งเป็นไปในแนวทางเดียวกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทั้งนี้ กฎหมายต้องกำหนดให้ชัดเจนถึงผลในกรณีที่ฝ่ายปกครองมิได้ให้เหตุผลหรือมิได้มีการแจ้งสิทธินี้ โดยมีแนวคิดเรื่องนี้ 2 แนวทาง

แนวทางที่หนึ่ง เห็นว่า ควรกำหนดให้คำสั่งดังกล่าวถือเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีชอบด้วยกฎหมาย เพราะคำสั่งดังกล่าวดำเนินการไม่ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด คือ ไม่มีการให้เหตุผลหรือมิได้มีการแจ้งสิทธิอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง เนื่องจากการให้เหตุผลหรือการแจ้งสิทธิอุทธรณ์เป็นเรื่องสำคัญ หากมีการแจ้งผู้เสียหายอาจไม่ทราบและได้รับผลร้ายตามมา

แนวทางที่สอง เห็นว่า ควรกำหนดให้คำสั่งดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีชอบด้วยกฎหมายหากได้มีการดำเนินการให้ถูกต้องตามกฎหมายภายหลัง แต่กฎหมายจะกำหนดผลประการอื่นไว้ เช่น การขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ เพราะการแก้ไขการดำเนินการที่ไม่ถูกต้องโดยไม่ได้เข้าไปเกี่ยวข้องกับเนื้อหาของคำสั่งทางปกครอง มีผลเป็นการเยียวยาในฝ่ายปกครองโดยไม่ต้องไปให้ศาลพิจารณาเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง แล้วย้อนกลับมาให้ดำเนินการใหม่

ประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า คำสั่งทางปกครองที่ไม่มีการให้เหตุผลหรือไม่มีการแจ้งสิทธิอุทธรณ์ไม่ได้มีความร้ายแรงถึงขนาดที่จะทำให้คำสั่งดังกล่าวเสียไป กฎหมายจึงต้องไม่กำหนดให้คำสั่งดังกล่าวเสียไป แต่กฎหมายก็ต้องกำหนดผลโดยกำหนดให้ยังไม่เริ่มนับกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์หากยังไม่มีการแจ้งเหตุผลหรือไม่มีการแจ้งสิทธิอุทธรณ์ในคำสั่งทางปกครอง ทั้งนี้ กำหนดเวลาดังกล่าวจะเริ่มนับเมื่อมีการให้เหตุผลและแจ้งสิทธิครบถ้วนทั้ง 2 ประการ อย่างไรก็ตาม หากเลื่อนกำหนดเวลาออกไปโดยไม่มีกำหนดย่อมก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในคำสั่งดังกล่าว กฎหมายจึงต้องกำหนดให้เวลาขึ้นอุทธรณ์ที่ขยายออกไปนั้นไม่เกิน 1 ปี ทั้งนี้ เป็นไปในแนวทางเดียวกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

4.2.2.3 จำนวนขั้นตอนในการอุทธรณ์

จำนวนขั้นตอนการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองถือว่าเป็นสิ่งสำคัญประการหนึ่งในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง โดยมีแนวคิดเกี่ยวกับจำนวนขั้นตอนในการอุทธรณ์ 2 แนวทาง คือ

แนวทางที่หนึ่ง เห็นว่า กำหนดให้อุทธรณ์ 2 ขั้นตอนซึ่งแนวทางนี้แบ่งรูปแบบได้หลายรูปแบบ อาทิ การอุทธรณ์ขั้นตอนแรกเป็นการอุทธรณ์ต่อผู้ทำคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ และขั้นตอนที่สองเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น การอุทธรณ์ของประเทศ

ออสเตรเลีย หรือการอุทธรณ์ขั้นตอนแรกเป็นการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ซึ่งอยู่ในระดับสูงกว่าผู้ทำคำสั่งทางปกครองในขั้นตอนแรก และขั้นตอนที่สองเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น การอุทธรณ์ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรศุลกากรของประเทศอังกฤษ⁶⁰ การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

แนวทางที่สอง เห็นว่า กำหนดให้อุทธรณ์ขั้นตอนเดียวซึ่งแนวทางนี้อาจแบ่งออกได้หลายรูปแบบ อาทิ การอุทธรณ์ต่อผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ หรือการอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ เช่น การอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศส หรืออาจเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี และการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการที่เป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี

จากปัญหาดังกล่าว เห็นว่า การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยควรกำหนดตามแนวทางที่สองซึ่งเป็นการอุทธรณ์ในขั้นตอนเดียว ซึ่งหากจบบรรณการในขั้นตอนนี้แล้ว ผู้เสียภาษีสามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปดำเนินการต่อในชั้นศาลได้ เพราะการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง 2 ขั้นตอนเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นเป็นการเพิ่มภาระและเวลาแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากในการดำเนินการอุทธรณ์นั้นต้องมีกระบวนการต่างๆ ซึ่งล้วนต้องใช้เวลาในการดำเนินการ หากกฎหมายกำหนดให้มีการอุทธรณ์ถึง 2 ขั้นตอนย่อมต้องใช้เวลาในการดำเนินการมาก นอกจากจะเป็นปัญหาแก่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่ต้องมาดำเนินการดังกล่าวแล้วยังเป็นผลเสียแก่ผู้อุทธรณ์เพราะบุคคลดังกล่าวยังคงต้องชำระเงินเพิ่มหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้บุคคลนั้นต้องชำระภาษี แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้อุทธรณ์และได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีก็ตาม และยังก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในจำนวนภาษีที่รัฐจะได้รับและประชาชนจะต้องชำระภาษีด้วย นอกจากนี้ ประเทศไทยมีศาลภาษีอากรที่ทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะอยู่แล้ว

นอกจากนี้ หากพิจารณาการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของต่างประเทศแล้ว ประเทศส่วนใหญ่ที่กำหนดให้มีการอุทธรณ์เป็น 2 ขั้นตอนจะไม่มีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะ เช่น ประเทศอังกฤษ⁶¹ และประเทศญี่ปุ่น⁶² แต่หากเป็นประเทศที่มีศาลซึ่งหน้าที่พิจารณาคดีภาษีโดยเฉพาะแล้ว เช่น ประเทศฝรั่งเศส⁶³ กฎหมายจะ

⁶⁰ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁶¹ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁶² National Tax Agency, *supra* note 3.

⁶³ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

กำหนดให้มีการอุทธรณ์ขั้นตอนเดียวเพราะผู้เสียหายย่อมจะได้รับการคุ้มครองสิทธิจากการที่มีศาลซึ่งมีความเชี่ยวชาญในทางภาษีทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะแล้ว

4.2.2.4 การยื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองถือเป็นขั้นตอนสำคัญในการยุติข้อพิพาท เนื่องจากการดำเนินการเข้าสู่กระบวนการอุทธรณ์โดยมีแนวทางในการปฏิรูป ดังนี้

4.2.2.4.1 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ถือเป็นเรื่องสำคัญประการหนึ่งในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง เนื่องจากการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองเป็นการอุทธรณ์ระบบบังคับซึ่งผู้เสียหายต้องดำเนินการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองก่อนจึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปดำเนินการต่อในชั้นศาลได้ หากผู้เสียหายไม่ดำเนินการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ข้อพิพาทดังกล่าวเป็นอันยุติตามคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น กฎหมายจึงควรกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์และการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ให้เหมาะสม ดังนี้

(1) กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ข้อพิพาททางภาษีแต่ละชนิดหรือแต่ละประเภทมีความยุ่งยากซับซ้อนแตกต่างกัน ข้อพิพาทบางประเภทมีความยุ่งยากมาก หากกฎหมายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้สั้นอาจเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียหายในการเตรียมการยื่นอุทธรณ์ที่ต้องจัดเตรียมพยานหลักฐานเพื่อยืนยันข้อกล่าวอ้างของตน และบางข้อพิพาทต้องมีการปรึกษาผู้เชี่ยวชาญไม่ว่าจะเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านกฎหมาย ผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชี ผู้เชี่ยวชาญด้านเทคนิคอื่นๆ ในขณะที่ข้อพิพาททางภาษีที่ไม่มีความยุ่งยากมากหากกฎหมายกำหนดเวลาไว้นานย่อมก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในนิติฐานะของผู้เสียหาย และความไม่แน่นอนในเรื่องรายได้ของรัฐ เนื่องจากผู้เสียหายยังไม่รู้แน่ชัดว่าตนมีหน้าที่ต้องชำระภาษีเท่าใด และยังทำให้พยานหลักฐานที่ใช้ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงหายไปไม่ครบถ้วน ส่งผลให้ไม่สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์อย่างถูกต้องเป็นธรรมได้ แต่การที่กฎหมายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แตกต่างกันตามความยากง่ายของข้อพิพาทย่อมเป็นปัญหาผู้เสียหายอาจสับสนว่ากรณีใดต้องยื่นอุทธรณ์ภายในเวลาเท่าใด และปัญหาว่าจะนำอะไรมาเป็นมาตรฐานในการแบ่งความยากง่ายของข้อพิพาททางภาษีเพื่อกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ ดังนั้น เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวกฎหมายต้องกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในแต่ละกรณีให้เท่ากัน

หากพิจารณาเรื่องกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ตามกฎหมายของต่างประเทศ แต่ละประเทศมีการกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แตกต่างกัน อาทิ ประเทศอังกฤษให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน

28 - 30 วัน⁶⁴ ประเทศสิงคโปร์ให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 60 วัน ประเทศญี่ปุ่นให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 2 เดือน ประเทศออสเตรเลียกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน - 4 ปี⁶⁵ ประเทศฝรั่งเศสให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 2 - 3 ปี⁶⁶ ซึ่งในกรณีที่กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์มากอาจทำให้เกิดปัญหาเพราะบางกรณีกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีจัดเก็บเอกสารไว้เพียง 5 ปี เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม หากให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์ได้ในเวลาถึง 4 ปีนับจากได้รับแจ้งการประเมินซึ่งการแจ้งการประเมินอาจใช้เวลาหลังจากที่ผู้เสียภาษีประเมินตนเองแล้วหลายปี เนื่องจากระบบการตรวจสอบของหน่วยงานจัดเก็บภาษียังไม่สามารถตรวจสอบภาษีได้อย่างรวดเร็วอันเกิดจากระบบและปริมาณงานที่มากอันอาจทำให้หลักฐานดังกล่าวหมดไปจนไม่อาจพิจารณาได้อย่างถูกต้องครบถ้วน และยังก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในเรื่องจำนวนรายได้ของรัฐด้วย เช่น หากผู้พิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้คืนภาษี ลดหรือยกเว้นจำนวนภาษี หากมีการวินิจฉัยหลังจากที่มีการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเป็นเวลานาน รัฐก็ต้องหาเงินมาคืนภาษีจำนวนดังกล่าวแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากเงินดังกล่าวถูกใช้ไปแล้ว กฎหมายจึงควรกำหนดเวลาให้ไม่นานเกินไปเพราะผู้เสียภาษีทราบรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องพิพาทอยู่แล้ว

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าว กฎหมายควรกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองให้ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีรับแจ้งหรือให้ถือว่าได้รับแจ้งคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ตามกฎหมายแล้ว⁶⁷ เพื่อให้เวลาแก่ผู้เสียภาษีในการศึกษาข้อมูลและจัดเตรียมเอกสารอย่างเพียงพอ

(2) การขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้เหมาะสมแล้ว แต่บางกรณีอาจมีเหตุผลบางประการที่ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในเวลาดังกล่าวได้ อาทิ ผู้เสียภาษีอยู่ต่างประเทศจึงไม่ทราบคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ ผู้เสียภาษีเพิ่งได้ทราบคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์อันอาจมีสาเหตุจากสถานที่ส่งคำสั่งแม้ว่าจะเป็นที่อยู่ตามทะเบียนบ้านแต่ผู้เสียภาษีไม่ได้อยู่ ณ ที่ดังกล่าวซึ่งกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประกาศคำสั่งไว้หน้าบ้านและ

⁶⁴ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁶⁵ Woellner, Barkoczy, Murphy and Evans, Australian Taxation Law, 10 th edition. (Sydney: CCH Australia limited, 2000), p. 233.

⁶⁶ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁶⁷ ดูมาตรา 8 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 216.

กำหนดเวลาจะเริ่มนับในอีก 15 วันต่อมาซึ่งผู้เสียหายยังอาจไม่รู้ถึงการประเมินนั้น หรือผู้เสียหายมีข้อมูล หลักฐานหรือเอกสารจำนวนมากที่ไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จในเวลาดังกล่าว ดังนั้นกฎหมายจึงควรมีการกำหนดเรื่องการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ด้วย โดยกำหนดเวลาที่ขยายให้ขึ้นไปตามจำเป็นแก่กรณีแต่ทั้งนี้ ต้องไม่เกิน 30 วันนับจากวันที่สิ้นสุดกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ตามกฎหมาย⁶⁸ ทั้งนี้ เป็นไปในแนวทางเดียวกับการอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศส⁶⁹ โดยการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์นั้นให้เป็นอำนาจของผู้พิจารณาอุทธรณ์และหัวหน้าส่วนราชการที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่อนุญาตให้ขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ผู้เสียหายมีสิทธิฟ้องศาลปกครองในประเด็นการไม่อนุญาตให้ขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ได้

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขอขยายกำหนดเวลาให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวงซึ่งมีสาระสำคัญเรื่องการยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ โดยให้ผู้เสียหายให้ยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ เว้นแต่มีเหตุสุดวิสัยที่ไม่อาจยื่นได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว

4.2.2.4.2 แบบคำอุทธรณ์

การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายที่ประสงค์จะยื่นอุทธรณ์ต้องใช้แบบคำอุทธรณ์ตามที่กำหนดนั้นอาจเกิดปัญหาแก่ผู้เสียหาย เนื่องจากผู้เสียหายไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในทางกฎหมายจึงไม่ทราบว่าการอุทธรณ์ต้องใช้แบบคำอุทธรณ์ ซึ่งเกิดผลร้ายแก่ผู้เสียหาย เพราะการอุทธรณ์ที่ไม่ได้ใช้แบบคำอุทธรณ์ตามที่กำหนด ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจยกอุทธรณ์หรือไม่รับอุทธรณ์ ดังเช่นแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาที่วินิจฉัยว่าการยื่นเอกสารที่มีแต่เพียงข้อความโต้แย้งการประเมินแต่มิได้ใช้แบบคำอุทธรณ์ไม่ถือว่าเป็นการอุทธรณ์⁷⁰ เป็นเหตุให้ข้อพิพาทดังกล่าวเป็นที่ยุติตามคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ และแบบคำอุทธรณ์ของภาษีบางประเภทอาจเข้าใจได้ยากจนผู้เสียหายไม่สามารถกรอกข้อความได้ถูกต้องครบถ้วน

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าว กฎหมายไม่ควรกำหนดให้การยื่นอุทธรณ์ต้องใช้แบบคำอุทธรณ์ โดยผู้อุทธรณ์มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ด้วยวาจาต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้รับเรื่องแล้วให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการทำคำอุทธรณ์ตามแนวทางการยื่นฟ้องคดีปกครองต่อศาลปกครอง หรือผู้เสียหายอาจยื่นอุทธรณ์โดยทำเป็นลายลักษณ์อักษรให้มีเนื้อหาสาระที่จะสามารถเข้าใจได้ว่าเป็น

⁶⁸ อนุมาตรา 8 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 216.

⁶⁹ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁷⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9691/2544 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 242.

การโต้แย้งในเรื่องใด พร้อมเหตุผลประกอบ และผู้ไต่ร้องขอ⁷¹ ทั้งนี้ ตามแนวทางการอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศส⁷² อย่างไรก็ตาม หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรมีการจัดทำเอกสารคำอุทธรณ์เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี โดยเอกสารคำอุทธรณ์นั้นมิใช่แบบคำอุทธรณ์ที่บังคับให้ผู้เสียภาษีต้องใช้สำหรับการยื่นอุทธรณ์ โดยหน่วยงานจะมีการจัดส่งเอกสารคำอุทธรณ์ให้แก่ผู้เสียภาษีเมื่อมีการแจ้งคำสั่งทางภาษี เช่นเดียวกับการอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ⁷³ โดยเอกสารคำอุทธรณ์ที่หน่วยงานจัดทำนั้นต้องเป็นเอกสารที่เข้าใจได้ง่ายเพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี และต้องกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์มีหน้าที่ที่ตรวจสอบคำอุทธรณ์ว่ามีรายการครบถ้วนหรือไม่ และมีหน้าที่แจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบเพื่อทำการแก้ไขภายในเวลาที่กำหนด

4.2.2.5 การพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์เป็นกระบวนการสำคัญของฝ่ายปกครองในการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง จากการศึกษาขอเสนอแนวทางในการปฏิรูป ดังนี้

4.2.2.5.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ผู้พิจารณาอุทธรณ์นั้นถือว่าเป็นบุคคลที่สำคัญยิ่งในการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะเป็นบุคคลที่ทำหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาท ซึ่งในการดำเนินการที่จะเกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้นั้น กฎหมายต้องกำหนดให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ที่มีความเป็นกลางและเป็นบุคคลที่ไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์ด้วย โดยแนวทางการกำหนดเรื่องผู้พิจารณาอุทธรณ์มี 2 แนวทาง คือ

แนวทางที่หนึ่ง กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นคณะกรรมการที่ประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่าย โดยคณะกรรมการนั้นอาจเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีความเป็นอิสระไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งประกอบไปด้วยบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีและเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ธุรการของคณะกรรมการแยกต่างหากจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี เช่น ผู้พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศญี่ปุ่นและประเทศอังกฤษ หรือเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยบุคคลที่อยู่ภายในหน่วยงานจัดเก็บภาษี และบุคคลอื่นที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านภาษี เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 โดยให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นทำหน้าที่ธุรการของคณะกรรมการนี้

⁷¹ ดูมาตรา 9 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 216.

⁷² ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁷³ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

แนวทางที่สอง กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นบุคคลคนเดียวซึ่งอาจเป็นผู้บังคับบัญชาเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้นเช่นเดียวกับผู้พิจารณาอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศสที่กำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือหัวหน้าหน่วยงานที่จัดทำบัญชีจัดเก็บภาษีในแต่ละท้องถิ่นเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์

ประเด็นนี้มีผู้เห็นว่า ควรให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับประมวลรัษฎากร แต่ควรมีการเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน⁷⁴ และมีผู้เห็นว่า ควรพิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลคนเดียว⁷⁵ ทั้งนี้ การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการมีข้อดี คือ ข้อพิพาททางภาษีจะได้รับการพิจารณาจากบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในหลายด้านซึ่งสามารถระดมประสบการณ์ แลกเปลี่ยนความคิดเห็น รับรู้ข้อเท็จจริงได้มากกว่าบุคคลคนเดียวซึ่งเป็นประโยชน์ในการตัดสินใจ แต่ก็มีข้อเสีย คือ การเป็นคณะกรรมการนั้นย่อมจะต้องมีค่าใช้จ่ายสูง อาจต้องใช้เวลาในการดำเนินการมากเพราะต้องมีการเดินทางและการอภิปราย บางครั้งอาจต้องประชุมหลายครั้งกว่าจะได้ข้อยุติ นอกจากนี้ การตัดสินใจของคณะกรรมการเป็นการตัดสินใจที่อ่อนแอเพราะกรรมการมาจากองค์กรที่เท่าเทียมกัน อาจมีความสุภาพ เกรงใจ ประนีประนอมค่อนข้างสูงจนทำให้เกิดการละเลยในการเสนอข้อเท็จจริงหรือเสนอแง่มุมอื่นในการตัดสินใจ มีความยุ่งยากที่จะตกลงกันได้ และมักเลื่อนไปโดยไม่ปฏิบัติสิ่งใดเลย อาจมีบุคคลที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทำให้การตัดสินใจอย่างเป็นกลางเกิดขึ้นไม่ได้ ทำให้ผู้ที่ต่ำกว่าย่อมต้องเห็นตาม หรือมิฉะนั้นจะเกิดการต่อสู้ระหว่างกลุ่มขึ้น และสมาชิกทุกคนยากที่จะรู้สึกว่าจะมีความรับผิดชอบ จะไม่มีผู้ใดรู้สึกว่าเป็นการกระทำร่วมของกลุ่ม ความรับผิดชอบในผลงานจึงไม่ชัดเจนเหมือนการตัดสินใจโดยบุคคลคนเดียว และอาจกลายเป็นเผด็จการกลุ่มย่อย ถ้ากรรมการคนหนึ่งควบคุมคณะกรรมการชุดนั้นโดยการใช้อำนาจ

⁷⁴ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, “สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมิน,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539) น. 188.

อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “ปัญหาในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนนำคดีสู่ศาลภาษี,” รายงานวิจัยตามโครงการวิจัยเสริมหลักสูตรมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533 (อัดสำเนา) น. 25.

และ รัฐปกรณ์ นิภาพันธ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 51, น. 159.

⁷⁵ วรณัฐ ห่าวเจริญ, “ปัญหาการประเมินและการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้านำเข้า,” (วิทยานิพนธ์ มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 107.

ที่ไม่เห็นด้วยการทำงานของคณะกรรมการจึงล้มเหลวจากกรรมการผู้นั้นโดยเสียงส่วนน้อยครอบงำ
ความคิดเห็นเสียงส่วนใหญ่ นอกจากนี้ตำแหน่ง ประสบการณ์ ความรู้ ทักษะอาจทำให้สมาชิก
ข้างน้อยมีอิทธิพลเหนือสมาชิกข้างมากได้⁷⁶

จากการศึกษาหากใช้ตามแนวทางที่หนึ่งนั้นอาจไม่เหมาะสมกับประเทศไทยเพราะ
การเป็นคณะกรรมการแม้ว่าจะมีข้อดีที่จะทำให้ข้อพิพาททางภาษีได้รับการพิจารณาโดยบุคคล
หลายฝ่ายแต่จากการที่บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่งานประจำอยู่แล้วย่อมก่อให้เกิดความล่าช้า
ในการดำเนินการและปัญหาอื่นๆ ดังที่ได้กล่าวแล้ว และประเทศที่ใช้แนวทางแรกเป็นประเทศ
ที่ไม่มีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะ เช่น ประเทศอังกฤษ⁷⁷
และประเทศญี่ปุ่น⁷⁸ ในขณะที่ประเทศไทยมีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาข้อพิพาททางภาษี
โดยเฉพาะอยู่แล้ว และยังเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีความเป็นอิสระจากฝ่ายปกครอง
จะทำให้สิ้นเปลืองงบประมาณในการจัดตั้งองค์กรใหม่

ดังนั้น จึงควรกำหนดให้บุคคลเดียวเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้เกิด
ความรวดเร็วในการยุติข้อพิพาท ประกอบกับประเทศไทยก็มีศาลซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษา
ข้อพิพาททางภาษีโดยเฉพาะอยู่แล้ว โดยกำหนดให้เป็นอำนาจของหัวหน้าหน่วยงานที่ผู้ออกคำสั่ง
ทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้เกิดข้อพิพาทนั้นสังกัดอยู่ และโดยที่การอุทธรณ์อาจมีกรณีที่ผู้อุทธรณ์
ต้องเข้าไปให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานใดๆ เพื่อประโยชน์แก่การพิจารณาซึ่งในการดำเนินการ
ดังกล่าวผู้เสียภาษีต้องมีค่าใช้จ่ายและต้องเสียเวลาในการเดินทาง เพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี
จึงควรให้หัวหน้าหน่วยงานในระดับท้องถิ่นเป็นพิจารณาอุทธรณ์ด้วย เว้นแต่เป็นข้อพิพาท
ที่มีความยุ่งยากซับซ้อนหรือมีจำนวนภาษีที่พิพาทมากจึงจะควรให้ส่วนกลางที่มีความรู้
ความเชี่ยวชาญมากกว่าเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้น กฎหมายควรกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงาน
จัดเก็บภาษีส่วนกลางอาจมอบอำนาจให้หัวหน้าหน่วยงานจัดเก็บภาษีในระดับภาค ระดับจังหวัด
หรือระดับพื้นที่เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์แทนตามความยุ่งง่ายของข้อพิพาททางภาษี หรือตาม
จำนวนภาษีที่พิพาท ดังนี้

- อธิบดีกรมสรรพากรหรือบุคคลที่อธิบดีมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์
ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากคำสั่งทางภาษีของกรมสรรพากร

⁷⁶ ธรรมนูญ สุมันตกุล, “แบบกฎหมายเกี่ยวกับคณะกรรมการ,” เอกสารประกอบการ
ร่างกฎหมายของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา (อัดสำเนา) น. 2.

⁷⁷ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁷⁸ National Tax Agency, *supra note 3*.

- อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือบุคคลที่อธิบดีมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากคำสั่งทางภาษีของกรมสรรพสามิต
- อธิบดีกรมการขนส่งทางบกหรือบุคคลที่อธิบดีมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากคำสั่งทางภาษีของกรมการขนส่งทางบก
- อธิบดีกรมการปกครองหรือบุคคลที่อธิบดีมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากคำสั่งทางภาษีของกรมการปกครอง
- อธิบดีกรมศุลกากรหรือบุคคลที่อธิบดีมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากคำสั่งทางภาษีของกรมศุลกากร

ในกรณีภาษีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บนั้นควรกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ในฐานะที่บุคคลดังกล่าวเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ เนื่องจากการอุทธรณ์ถือเป็นการโต้แย้ง คัดค้านคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่งจึงควรกำหนดให้ผู้บังคับบัญชาเหนือขึ้นไปของผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ เว้นแต่ข้อพิพาทที่เกิดจากการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินของผู้ว่าราชการจังหวัด กฎหมายควรกำหนดให้อธิบดีกรมการปกครองซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของผู้ว่าราชการจังหวัดหรือบุคคลที่อธิบดีมอบหมายเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

อย่างไรก็ตาม ในส่วนของภาษีซึ่งมีความเกี่ยวพันกันหลายภาษีจากการทำธุรกรรมเดียวกัน เช่น การนำเข้าสินค้า ผู้นำเข้ามีภาระที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตและอากรศุลกากรด้วย กรณีดังกล่าว ต้องกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นบุคคลเดียวกันโดยเป็นหัวหน้าหน่วยงานซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีนั้นแทนหน่วยงานอื่น เช่น กรมศุลกากรมีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรและมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต ในกรณีนำเข้าสินค้านี้ก็ควรกำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรหรือบุคคลที่อธิบดีมอบหมายเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์แทน เนื่องจากภาษีทั้งสามมีความเกี่ยวพันกันและอธิบดีกรมศุลกากรเป็นหัวหน้าหน่วยงานออกคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ ซึ่งหากให้พิจารณาโดยบุคคลหลายฝ่ายอาจเกิดปัญหาได้หากผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์แตกต่างกัน

กล่าวโดยสรุป คือ กฎหมายต้องกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง คือ หัวหน้าส่วนราชการในระดับกรมที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้นสังกัดอยู่⁷⁹

⁷⁹ ดูมาตรา 6 ประกอบกับมาตรา 13 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 214 - 217.

อย่างไรก็ตาม บุคคลที่พิจารณาอุทธรณ์อาจไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีอย่างเพียงพอและอาจมีปัญหาในเรื่องความโปร่งใสของการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวกฎหมายควรกำหนดให้มีการแต่งตั้งคณะที่ปรึกษา โดยคณะกรรมการที่แต่งตั้งจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษี ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษี และด้านอื่นที่เกี่ยวข้อง ซึ่งทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษา รวบรวมข้อเท็จจริงและทำความเข้าใจเบื้องต้นส่งให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต่อไป โดยบุคคลดังกล่าวควรกำหนดให้เป็นบุคคลซึ่งมีความเชี่ยวชาญเรื่องภาษีและเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาท เช่น วิศวกร นักบัญชี⁸⁰

นอกจากนี้ กฎหมายต้องกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์และคณะที่ปรึกษาต้องมีความเป็นกลาง และไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์นั้น⁸¹ ไม่ว่าจะเป็นส่วนได้เสียภายในหรือส่วนได้เสียภายนอก เช่น เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองอันเป็นเหตุให้อุทธรณ์ต้องไม่เป็นกรรมการที่ปรึกษาหรือผู้พิจารณาอุทธรณ์เสียเอง หรือบุคคลที่เป็นญาติกับผู้อุทธรณ์ หรือมีความอยู่กับผู้อุทธรณ์ เนื่องจากหากบุคคลดังกล่าวมีส่วนได้เสียในเรื่องพิจารณาอุทธรณ์แล้วย่อมทำให้การพิจารณาอุทธรณ์อาจไม่มีความบริสุทธิ์ยุติธรรมอย่างแท้จริง

4.2.2.5.2 อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเรียกผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้แก่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ แม้ว่าจะเป็นสิ่งที่ดีแต่ก็ก่อให้เกิดปัญหาบางประการ เนื่องจากการใช้อำนาจเรียกดังกล่าวเป็นดุลพินิจของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้น นอกจากกฎหมายจะต้องกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเรียกให้ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลใดๆ มาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานด้วย โดยการส่งหนังสือเรียกนั้นกฎหมายควรให้เวลาแก่ผู้ได้รับหนังสือเรียกตามสมควรเพื่อจะได้เตรียมการได้ทัน ทั้งนี้ ควรกำหนดเป็น 15 วันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียก ทั้งนี้ หากบุคคลดังกล่าวไม่สามารถมาให้ถ้อยคำในวันที่ยกได้โดยมีเหตุอันสมควร บุคคลดังกล่าวมีสิทธิขอเลื่อนการให้ถ้อยคำออกไปได้ หรือถ้ามีกรณีจำเป็นอาจขอส่งเอกสารแทนการให้ถ้อยคำได้⁸² เช่นเดียวกับการอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษ⁸³ นอกจากนี้ กฎหมายต้องกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริง

⁸⁰ ฎมาตรา 15 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 217.

⁸¹ ฎมาตรา 14 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 217.

⁸² ฎมาตรา 16 - มาตรา 18 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 217 - 218.

⁸³ ฎรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

ต่างๆ ทั้งจากฝ่ายผู้เสียหายและฝ่ายรัฐตามหลักการได้ส่วน เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างรอบคอบ ครบถ้วน และสมบูรณ์ที่สุด และกฎหมายควรกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ในการรับฟังข้อเท็จจริงอันจำเป็นที่ผู้อุทธรณ์เสนอเพื่อนำมาเป็นข้อมูลในการวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วย เพื่อให้เป็นไปตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริง

ในการนี้ หากบุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกจากผู้พิจารณาอุทธรณ์แต่ไม่มาให้ถ้อยคำมาแต่ไม่มาให้ถ้อยคำ หรือไม่ยอมส่งพยานหลักฐานโดยไม่มีเหตุอันสมควร ในกรณีที่ เป็นบุคคลอื่นนอกจากผู้อุทธรณ์กฎหมายควรกำหนดบทลงโทษทางอาญาแก่บุคคลดังกล่าวด้วยเพื่อเป็นการบังคับให้บุคคลดังกล่าวมาให้ข้อมูลซึ่งเป็นประโยชน์แก่การวินิจฉัยข้อพิพาท แต่โทษนี้ไม่ควรร้ายแรงเพราะการไม่มาให้ถ้อยคำไม่ส่งผลร้ายแก่บุคคลอื่นมาก และบุคคลดังกล่าวยังมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 358 ด้วย แต่หากเป็นผู้อุทธรณ์ กฎหมายควรกำหนดโทษให้ต่างไป โดยกำหนดให้เป็นดุลพินิจของผู้พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาว่าการไม่มา การไม่มาให้ถ้อยคำ หรือการไม่ส่งหลักฐานนั้นมีเหตุผลอันสมควรหรือไม่ หากไม่มีเหตุผลอันสมควรผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจยกอุทธรณ์⁸⁴ เพราะการไม่ดำเนินการตามหนังสือเรียกโดยไม่มีเหตุอันสมควรย่อมถือได้ว่าผู้อุทธรณ์ไม่ประสงค์จะอุทธรณ์แล้ว

ในส่วนอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น กฎหมายควรกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจไม่รับอุทธรณ์หรือรับอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วน เมื่อรับอุทธรณ์แล้วอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ แก้ไขคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ เพิกถอนคำสั่งทางภาษี อย่างไรก็ตาม กฎหมายไม่ควรกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแก้ไขคำสั่งให้เป็นผลร้ายแก่ผู้อุทธรณ์เกินกว่าคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น เนื่องจากเป็นประเด็นที่ผู้อุทธรณ์มิได้อุทธรณ์ และเพื่อเป็นการคุ้มครองความเชื่อถือไว้วางใจของผู้เสียหายในคำสั่งทางปกครองที่จะไม่ต้องรับผลร้ายเกินกว่าที่ตนอุทธรณ์ไว้ เว้นแต่คำสั่งทางภาษีดังกล่าวจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งกฎหมายต้องกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์เพิกถอนคำสั่งนั้นแล้วส่งเรื่องไปให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้นดำเนินการออกคำสั่งทางภาษีใหม่ให้ถูกต้อง⁸⁵ ทั้งนี้ เป็นไปตามแนวทางเดียวกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

4.2.2.5.3 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง หมายถึง กระบวนการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตั้งแต่ได้รับคำอุทธรณ์

⁸⁴ ดูมาตรา 19 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 218.

⁸⁵ ดูมาตรา 26 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 220.

จนกระทั่งส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ โดยกำหนดให้กระบวนการเป็นไปโดยสะดวก เรียบง่าย และไม่ยึดแบบพิธี ดังนี้

เมื่อผู้เสียหายได้รับแจ้งคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์จากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองแล้ว หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยและประสงค์จะให้มีการตรวจสอบ ทบทวน เปลี่ยนแปลงคำสั่งนั้น ต้องยื่นอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อน โดยยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่ออกคำสั่งทางภาษีนั้น และให้หน่วยงานดังกล่าวส่งเรื่องไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ โดยผู้พิจารณาอุทธรณ์จะแต่งตั้งคณะกรรมการทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาเพื่อช่วยเหลือผู้พิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ทั้งจากพยานหลักฐานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้อุทธรณ์ โดยให้มีหน้าที่แสวงหาข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องตามหลักการไต่สวน และให้สิทธิแก่ผู้เสียหายในการเสนอพยานหลักฐานต่างๆ ทั้งนี้เป็นไปตามอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังที่ได้เสนอแล้วในหัวข้อ 4.2.2.5.2 และเพื่อเป็นไปตามหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์ ซึ่งนอกจากผู้อุทธรณ์จะต้องได้รับการคุ้มครองสิทธิตามหลักการไต่สวนและหลักการรับฟังข้อเท็จจริงแล้ว ผู้อุทธรณ์ยังจะต้องได้รับการคุ้มครองสิทธิตามหลักการอื่น อาทิ หลักการมีที่ปรึกษา หลักการได้รับการพิจารณาโดยเร็ว หลักการให้เหตุผลด้วย ดังนี้

ในการพิจารณาอุทธรณ์กฎหมายต้องให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ในการเข้าชี้แจงแสดงพยานหลักฐานต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์อย่างเต็มที่ และให้ผู้อุทธรณ์สามารถไปชี้แจงด้วยวาจา โดยตรงต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์หรืออาจมอบหมายให้บุคคลอื่นไปแทนผู้อุทธรณ์ได้⁸⁶ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์ได้มีโอกาสแสดงข้อคิดเห็น ข้อคัดค้านต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นประเด็นปัญหาข้อกฎหมายหรือประเด็นปัญหาข้อเท็จจริง และให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีโอกาสซักถามประเด็นข้อสงสัยต่อผู้อุทธรณ์ได้โดยตรงอันอาจทำให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์สามารถพิจารณาข้อเท็จจริงได้อย่างถูกต้องเป็นธรรม เช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา⁸⁷ ประเทศฝรั่งเศส และประเทศอังกฤษ⁸⁸ อันเป็นไปตามหลักรับฟังข้อเท็จจริงที่เป็นหลักสำคัญประการหนึ่งในการพิจารณาทางปกครองซึ่งอาจกระทบถึงสิทธิของบุคคล นอกจากนี้ กฎหมายควรกำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิในการนำที่ปรึกษาเข้ามาในการให้ถ้อยคำต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์ ควรให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ในการมีที่ปรึกษาหรือทนายความในขั้นตอนของการพิจารณาอุทธรณ์ในการเข้าพบ

⁸⁶ อนุมาตรา 21 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีนในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 219.

⁸⁷ ประภาศ คงเอียด, อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 37.

⁸⁸ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

ผู้พิจารณาอุทธรณ์ด้วย และควรกำหนดให้บุคคลดังกล่าวมีสิทธิแต่งตั้งผู้ทำการแทน⁸⁹ สิทธิได้รับคำแนะนำและได้รับการแจ้งสิทธิหน้าที่ในกระบวนการพิจารณา สิทธิขอตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่ สิทธิได้รับการพิจารณาโดยเร็ว และการคุ้มครองสิทธิตามหลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง เพื่อให้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับปัจจุบัน ซึ่งจะได้กล่าวในข้อต่อไป เมื่อผู้พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วก็ให้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบต่อไปในเวลาอันรวดเร็ว

ทั้งนี้ กฎหมายปัจจุบันมิได้บัญญัติอย่างชัดแจ้งให้ผู้อุทธรณ์สามารถนำพยานหลักฐานต่างๆ มายื่นเพิ่มเติมภายหลังที่ยื่นอุทธรณ์แล้วได้ แม้ว่าในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะให้ผู้อุทธรณ์ยื่นพยานหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ภายหลังการยื่นอุทธรณ์ได้ แต่การที่กฎหมายมิได้บัญญัติรับรองไว้อย่างชัดแจ้งทำให้แนวทางการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ ซึ่งเกิดผลร้ายแก่ผู้อุทธรณ์ จนอาจเป็นเหตุให้การวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม ดังนั้น กฎหมายต้องกำหนดให้ผู้เสียหายสามารถนำพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับข้อพิพาทมายื่นเพิ่มเติมได้จนกว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะแล้วเสร็จ หากเป็นพยานหลักฐานที่มีขึ้นใหม่ ไม่อาจหาได้ในตอนแรก หรือไม่ทราบว่าจำเป็นแก่การพิจารณา เพื่อให้เป็นไปในแนวทางเดียวกับการอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศสให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ในการนำพยานหลักฐานมาเพื่อสนับสนุนข้ออ้างของตนก่อนที่จะพิจารณาอุทธรณ์เสร็จ⁹⁰

4.2.2.5.4 การคุ้มครองพยานที่มาให้ถ้อยคำ

บุคคลที่มาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ตามที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เรียก เป็นบุคคลที่มีความสำคัญต่อการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งอาจได้รับความเดือดร้อนเสียหายบางประการ กฎหมายจึงควรกำหนดเรื่องการคุ้มครองสิทธิของบุคคลที่มาเป็นพยานในเรื่องค่าป่วยการและการคุ้มครองกรณีอื่น ดังนี้

(1) ค่าป่วยการพยาน

เมื่อกฎหมายกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหนังสือเรียกบุคคลใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่พิพาทมาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐานต่างๆ และกฎหมายกำหนดให้บุคคลดังกล่าวต้องรับโทษทางอาญาในกรณีที่มิปฏิบัติตามหนังสือเรียกโดยไม่มีเหตุอันสมควร

⁸⁹ อนุมาตรา 22 และมาตรา 23 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 219.

⁹⁰ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

บุคคลนั้นจึงต้องปฏิบัติตามหนังสือเรียกของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ในการปฏิบัติตามหนังสือเรียก เช่น มาให้ถ้อยคำต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์นั้นย่อมได้รับความเสียหายทั้งในเรื่องค่าใช้จ่ายและเวลา อีกทั้งการมาเป็นพยานนั้นเป็นการทำงานให้แก่รัฐซึ่งเป็นการช่วยเหลือให้ได้พยานหลักฐานที่สมบูรณ์ และได้รับความจริงเพื่อเป็นฐานในการวินิจฉัยอุทธรณ์ กฎหมายจึงควรมีการเยียวยาความเสียหายที่เขาอาจได้รับได้ ดังนั้น กฎหมายจึงต้องกำหนดให้บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียก แล้วมาให้ถ้อยคำตามหนังสือเรียกนั้นมีสิทธิได้รับค่าปวดยการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงด้วย⁹¹ ทั้งนี้ เป็นไปในแนวทางเดียวกับการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

อย่างไรก็ตาม กฎหมายไม่ควรกำหนดให้พยานที่ผู้อุทธรณ์นำมา มีสิทธิได้รับค่าปวดยการ เนื่องจากผู้อุทธรณ์อาจนำพยานซึ่งไม่มีความจำเป็นแก่การพิจารณาอุทธรณ์เข้ามาให้ถ้อยคำเพื่อหวังได้รับค่าปวดยการ ซึ่งอาจทำให้ค่าใช้จ่ายในกระบวนการยุติข้อพิพาทสูงกว่าจำนวนเงินภาษีที่พิพาท

(2) การคุ้มครองกรณีอื่น

ในบางกรณีบุคคลที่เข้ามาให้ถ้อยคำหรือบุคคลที่ส่งพยานหลักฐานมาอาจได้รับอันตราย ดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น ดังนั้น กฎหมายจึงควรกำหนดในเรื่องการคุ้มครองสิทธิของบุคคลดังกล่าว ให้ชัดเจน โดยการไม่เปิดเผยชื่อผู้มาให้ข้อมูลหรือมาให้ถ้อยคำ หากการเปิดเผยชื่อจะก่อให้เกิดอันตรายแก่พยานผู้นั้น เนื่องจากในบางกรณีพยานที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์เรียกให้มาให้ถ้อยคำหรือส่งหลักฐานอื่น อาจเป็นพยานที่ทำให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นหรือต้องรับโทษทางอาญา

แต่หากการเปิดเผยชื่อจะไม่ทำให้บุคคลดังกล่าวประสบอันตรายก็ต้องมีการเปิดเผยชื่อบุคคลนั้น เพื่อให้ตรวจสอบได้ว่าบุคคลดังกล่าวมีส่วนได้เสียกับผู้อุทธรณ์หรือไม่ เพียงใด เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ทราบว่าบุคคลที่ให้ข้อมูลนั้นเป็นใคร หากเป็นบุคคลที่อาจทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นธรรม ผู้อุทธรณ์จะได้ทำการโต้แย้งคัดค้านต่อไป⁹² เช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา⁹³

4.2.2.5.5 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองถือเป็นสิ่งสำคัญประการหนึ่งสำหรับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี เนื่องจากหากกฎหมายกำหนดเวลา

⁹¹ ฎมาตรา 18 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 218.

⁹² ฎมาตรา 18 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 218.

⁹³ ประภาศ คงเอียด, อ้างแล้ว เิงอรุณที่ 37.

ไว้นานหรือไม่ได้กำหนดเวลาไว้ย่อมทำให้เกิดความไม่แน่นอนในนิติฐานะของผู้เสียหายซึ่งอาจได้รับความเสียหายในขณะที่ถูกยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน อาจทำให้ธุรกิจการค้าต้องชะงักงัน ขาดเงินทุนหมุนเวียนเพราะเหตุที่ถูกยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน แต่หากกฎหมายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้น้อยไป ผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจไม่สามารถพิจารณาให้แล้วเสร็จหรืออาจพิจารณาไปอย่างรวดเร็วโดยขาดความรอบคอบ ดังนั้น กฎหมายจึงควรกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ เพื่อให้ข้อพิพาทได้รับการพิจารณาโดยเร็ว และผู้อุทธรณ์สามารถคาดหมายได้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะแล้วเสร็จลงเมื่อใด เช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศส⁹⁴ ประเทศออสเตรเลีย⁹⁵ และประเทศญี่ปุ่น⁹⁶ และควรมีการขยายกำหนดเวลาออกไปได้ด้วย ดังนี้

(1) กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

จากการที่กฎหมายควรกำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดยบุคคลคนเดียว ย่อมทำให้กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์สามารถกระทำได้ในระยะเวลาอันสั้น ดังนั้น กฎหมายจึงควรกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์⁹⁷ เนื่องจากข้อพิพาทภาษีมีความยุ่งยากซับซ้อนและมีพยานหลักฐานที่ต้องพิจารณามาก

นอกจากนี้ เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์สามารถดำเนินการรวดเร็วอย่างแท้จริง ผู้เขียนเห็นว่า ต้องมีการเปลี่ยนแปลงแนวทางการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้รับผิดชอบเรื่องอุทธรณ์ โดยให้เรื่องอุทธรณ์นั้นผ่านการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่ให้น้อยลง โดยไม่ต้องผ่านสายงานการบังคับบัญชาตามลำดับชั้นเช่นปัจจุบัน ทั้งนี้ ผู้เขียนเห็นว่า การดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่นั้น ควรกำหนดให้มีเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นผู้รับผิดชอบสำนวนอุทธรณ์ทำหน้าที่รวบรวมข้อมูลก่อนเสนอต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์เพื่อทำการพิจารณาและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป โดยไม่ต้องผ่านผู้บังคับบัญชาเหนือขึ้นไปตามลำดับชั้นแต่อย่างใด เพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการปฏิบัติงาน

(2) การขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

ข้อพิพาททางภาษีบางข้อพิพาทอาจมีความซับซ้อน และมีพยานหลักฐานจำนวนมาก จึงต้องใช้เวลาในการพิจารณาอุทธรณ์นาน ผู้พิจารณาอุทธรณ์จึงไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จ

⁹⁴ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

⁹⁵ Woellner, Barkoczy, Murphy and Evans, *supra* note 65, p. 233.

⁹⁶ National Tax Agency, *supra* note 3.

⁹⁷ ฎมตรา 24 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 219.

ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ กฎหมายจึงควรกำหนดให้มีการขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ได้ในกรณีที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีเหตุจำเป็น โดยให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 6 เดือนนับแต่วันครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งให้ผู้เสียหายทราบถึงการขยายกำหนดเวลาดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรก่อนครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ผู้อุทธรณ์ได้ทราบว่ามีการขยายกำหนดเวลา⁹⁸ เช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศส⁹⁹

นอกจากนี้ ปัจจุบันกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์เป็นแต่เพียงระยะเวลาเร่งรัดซึ่งหากผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้อุทธรณ์ยังไม่สามารถนำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องต่อศาลได้ ผู้เสียหายที่อุทธรณ์คงทำได้แต่เพียงฟ้องศาลปกครองในประเด็นเรื่อง การปฏิบัติงานล่าช้า หรือการละเว้นการปฏิบัติหน้าที่เท่านั้น เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าว กฎหมายจึงต้องกำหนดให้กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์นี้เป็นระยะเวลาดำเนินการ อันหมายถึงระยะเวลาที่บังคับให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องดำเนินการให้เสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว หากล่วงพ้นเวลาดังกล่าวแล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณาไม่แล้วเสร็จ กฎหมายจะต้องกำหนดผลอย่างหนึ่งอย่างใดขึ้นซึ่งมี 2 แนวทาง ดังนี้

แนวทางที่หนึ่ง เห็นว่า หากไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนดให้ถือว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์เห็นตามคำอุทธรณ์ของผู้เสียหาย แต่แนวทางนี้อาจเกิดปัญหาเนื่องจากการที่พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดอาจมีสาเหตุมาจากข้อพิพาทมีความซับซ้อน มีพยานหลักฐานจำนวนมากประกอบกับเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์อาจมีจำนวนมาก หากถือตามแนวทางนี้อาจเกิดผลเสียแก่รัฐมากเกินไปได้ และอาจทำให้ผู้เสียหายแสวงหาประโยชน์จากการอุทธรณ์

แนวทางที่สอง เห็นว่า หากผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ และให้ผู้เสียหายที่อุทธรณ์มีสิทธินำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ทันที เพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วแก่ผู้เสียหายเช่นเดียวกับการอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศส เพราะแม้ว่าผู้เสียหายจะไม่ได้รับการเยียวยาในฝ่ายปกครองแต่ผู้เสียหายก็จะได้รับการเยียวยาในชั้นศาล

ประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดผลตามแนวทางที่สองเหมาะสมกับประเทศไทยมากที่สุด เนื่องจากแนวทางนี้กำหนดให้ กรณีที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเวลา

⁹⁸ ตามตรา 24 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 219.

⁹⁹ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

ที่กำหนด ให้ถือว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ โดยผู้อุทธรณ์สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ทันที¹⁰⁰ เช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศส¹⁰¹ และกฎหมายควรกำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทดังกล่าวได้อีก เพราะหากยังมีการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไปจนมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว และศาลก็ได้มีคำพิพากษาในเรื่องดังกล่าว ย่อมเป็นปัญหาว่าผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามคำวินิจฉัยใด โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มีคำวินิจฉัยขัดแย้งกัน

4.2.2.5.6 การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว กฎหมายควรกำหนดให้มีการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แก่ผู้เสียภาษีให้ทราบโดยเร็ว ทั้งนี้ การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องแจ้งเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์โดยต้องให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบไปด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ¹⁰² เพื่อให้การวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นไปโดยละเอียดรอบคอบ สมเหตุสมผล และถูกต้องยิ่งขึ้น และทำให้ผู้อุทธรณ์สามารถทราบถึงเหตุผลในการวินิจฉัยของผู้พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อที่จะได้อาศัยเหตุผลดังกล่าวเป็นพื้นฐานในการโต้แย้งนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลต่อไป ตามหลักการให้เหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ฝ่ายปกครองต้องให้ผู้ที่เกี่ยวข้องได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครองมีโอกาสได้รับทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ มีโอกาสโต้แย้ง และได้แสดงพยานหลักฐานของตน ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2527

4.2.2.6 ผลของการอุทธรณ์

เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิแก่ผู้เสียภาษี กฎหมายควรกำหนดรายละเอียดในเรื่องการทูลเกล้าฯ ข้าราชการ สิทธิฟ้องคดีต่อศาล และเงินเพิ่ม ดังนี้

4.2.2.6.1 การทูลเกล้าฯ ข้าราชการ

กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีมีย่านาที่จะยึด आयัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีได้ทันทีโดยไม่ต้องฟ้องศาลแต่อย่างใด เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้รับอนุมัติให้ทูลเกล้าฯ ข้าราชการ อย่างไรก็ตาม ภาษีโรงเรือนและที่ดินกฎหมายมิได้กำหนดเรื่องการทูลเกล้าฯ ข้าราชการไว้ ผู้ต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงไม่สามารถขอทูลเกล้าฯ ข้าราชการ

¹⁰⁰ ฎมาตรา 25 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 220.

¹⁰¹ ฎรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

¹⁰² ฎมาตรา 28 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 220.

การที่ผู้เสียหายไม่ได้รับการชดเชยการชำระภาษีหรือไม่สามารถขอชดเชยการชำระภาษีย่อมมีผลเสียดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น แต่หากกฎหมายให้ถือว่าการอุทธรณ์เป็นการชดเชยการชำระภาษีโดยทันที ทุกกรณีย่อมเกิดปัญหาหากผู้เสียหายต้องการยืดเวลาการชำระภาษีออกไปโดยการอุทธรณ์ โดยมีแนวคิดเรื่องการชดเชยการชำระภาษี ดังนี้

แนวทางที่หนึ่ง เห็นว่า กฎหมายกำหนดให้คำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้ผู้อุทธรณ์ยังไม่มีผลเป็นการบังคับให้ผู้เสียหายต้องชำระค่าภาษี กฎหมายจึงยังไม่ต้องบัญญัติเรื่องการชดเชยการชำระภาษีในระหว่างการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ โดยผู้เสียหายจะต้องชำระภาษีเมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว เช่น การพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศอังกฤษที่คำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังก่อให้เกิดหนี้ภาษี หนี้ภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว เพราะคำสั่งดังกล่าวยังไม่เป็นที่ยุติว่าผู้เสียหายมีหนี้ภาษีที่ต้องชำระเพียงใด¹⁰³

แนวทางที่สอง เห็นว่า คำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้ผู้อุทธรณ์ถือเป็นคำสั่งที่ผู้เสียหายต้องชำระภาษีทันทีเช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทยในปัจจุบัน กฎหมายจึงควรกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียหายในการขอชดเชยการชำระภาษี ซึ่งการขอชดเชยการชำระภาษีนี้อาจเป็นการขอชดเชยการชำระภาษีด้วยคำขอแยกต่างหากจากคำอุทธรณ์ หรือเป็นคำขอเดียวกันกับคำอุทธรณ์ก็ได้ เช่น การขอชดเชยการชำระภาษีของประเทศฝรั่งเศส¹⁰⁴ ซึ่งอาจมีการกำหนดจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ผู้อุทธรณ์จะได้รับการชดเชยการชำระภาษีโดยทันทีที่ยื่นอุทธรณ์โดยไม่ต้องมีการขอชดเชยการชำระภาษีอีก เช่น ประเทศฝรั่งเศสกำหนดว่าผู้เสียหายที่อุทธรณ์ไม่ต้องขอชดเชยการชำระภาษีหากภาษีที่ต้องชำระต่ำกว่า 3,000 ยูโร

ประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า กฎหมายควรกำหนดให้คำสั่งทางภาษีถือเป็นคำสั่งทางภาษีที่ผู้เสียหายต้องปฏิบัติตาม แม้ว่าผู้เสียหายจะมีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก็ตาม กล่าวคือการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไม่ถือเป็นการชดเชยการชำระภาษี เว้นแต่จำนวนภาษีที่ยังมิได้ชำระไม่มากซึ่งกฎหมายควรกำหนดให้ถือว่าการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็นการชดเชยการชำระภาษีโดยทันที¹⁰⁵ แต่หากมีภาษีที่ยังมิได้ชำระจำนวนมาก กฎหมายควรกำหนดให้ผู้เสียหายสามารถขอชดเชยการชำระภาษีได้หากมีการอุทธรณ์ ทั้งนี้ กฎหมายควรกำหนดให้มีการแจ้งสิทธิขอชดเชยการชำระภาษีแก่ผู้เสียหายที่ได้ยื่นอุทธรณ์ และผู้เสียหายสามารถกรอก

¹⁰³ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

¹⁰⁴ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “กระบวนการระงับข้อพิพาทของประเทศฝรั่งเศส,”

เอกสารประกอบคำบรรยายวิชากฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษี, 2549 (อัดสำเนา)

¹⁰⁵ ฎมาตรา 32 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 221.

ข้อความขอลุเลาการชำระภาษีในคำอุทธรณ์ได้ทันทีเช่นเดียวกับการอุทธรณ์ของประเทศฝรั่งเศส¹⁰⁶ แต่หากผู้เสียภาษีที่ได้รับการขอลุเลาการชำระภาษีมีพฤติการณ์ปรากฏว่าได้มีการกระทำเพื่อประวิงการชำระภาษีหรือได้มีการกระทำหรือตั้งใจจะกระทำการโอน ขาย จำหน่ายหรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด กฎหมายควรให้อำนาจแก่ผู้ที่อนุญาตให้ขอลุเลาการชำระภาษีมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ขอลุเลาการชำระภาษีได้¹⁰⁷

4.2.2.6.2 สิทธิฟ้องคดีต่อศาล

กฎหมายต้องกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์¹⁰⁸ โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นเอกชนหรือรัฐวิสาหกิจต้องใช้กระบวนการฟ้องต่อศาลเช่นเดียวกัน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และกฎหมายต้องไม่กำหนดเงื่อนไขให้ผู้ที่ประสงค์จะนำข้อพิพาทฟ้องเป็นคดีต่อศาลต้องชำระภาษีก่อน เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องได้รับความเดือดร้อนเสียหายมากเกินไป

4.2.2.6.3 เงินเพิ่ม

คำสั่งทางปกครองในทางภาษีของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองหากเป็นคำสั่งให้เสียภาษีย่อมเกิดเป็นหนี้ภาษีทันที กฎหมายบางฉบับกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มในระหว่างที่ผู้เสียภาษียังมีได้ชำระภาษีด้วย แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้รับการขอลุเลาการชำระภาษีก็ตาม ทำให้ผู้เสียภาษีที่ยังไม่ได้ชำระภาษีต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มในอัตราร้อยละต่อเดือนจนกระทั่งชำระภาษีเสร็จ เว้นแต่ภาษีโรงเรือนและที่ดินกฎหมายกำหนดให้คิดเงินเพิ่มไม่เกิน 4 เดือนนับแต่วันถึงกำหนดให้ชำระภาษี นอกจากนี้ กฎหมายยังมีได้ให้อำนาจผู้พิจารณาอุทธรณ์หรือศาลในการงดหรือลดเงินเพิ่มด้วย กรณีดังกล่าวจึงอาจเกิดปัญหาแก่ผู้เสียภาษีทำให้ไม่ประสงค์จะอุทธรณ์เพราะการพิจารณาอุทธรณ์อาจใช้เวลานานเป็นเหตุให้ต้องชำระเงินเพิ่มมากตามไปด้วย

ปัญหานี้มีผู้เห็นว่า ไม่ควรมีการเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์¹⁰⁹ แต่ประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า หากไม่มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์อาจทำให้ผู้เสียภาษีที่ไม่สุจริตอาศัยเป็นช่องทางในการชำระภาษีให้ช้าลงได้ ดังนั้น กฎหมายจึงควรกำหนดให้มีการเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์ด้วย แต่เพื่อเป็นการคุ้มครอง

¹⁰⁶ ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 3

¹⁰⁷ ดูมาตรา 33 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 221.

¹⁰⁸ ดูมาตรา 35 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 222.

¹⁰⁹ รัฐประกรณ์ นิภาพันธ์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 51, น. 161.

สิทธิของผู้เสียหายที่สุจริตซึ่งใช้สิทธิอุทธรณ์จึงควรกำหนดให้อำนาจแก่ผู้พิจารณาอุทธรณ์และศาล ในการลดหรือดเงินเพิ่มได้นอกจากอำนาจในการลดหรือดเบี้ยปรับ¹¹⁰

4.2.2.7 การเยียวยาแก้ไขภายหลังการอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียหายได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง หากผู้เสียหายไม่ได้ ขอบุเลาการชำระภาษีหรือไม่ได้รับอนุญาตให้บุเลาการชำระภาษี ทำให้ผู้เสียหายต้องชำระภาษี ไปก่อน หากผู้เสียหายมิได้ชำระภาษีให้ครบถ้วน เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจยึด อาศัยทรัพย์สิน หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีนั้น และผู้เสียหายต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่าย ในกระบวนการอุทธรณ์ซึ่งล้วนก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหายดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าว กฎหมายควรกำหนดให้มีการเยียวยาความเสียหาย แก่ผู้อุทธรณ์ในกรณีที่ผลแห่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคุณแก่ผู้เสียหาย โดยควรกำหนดให้ดอกเบีย ในเงินภาษีที่ผู้เสียหายชำระแล้วแก่ผู้อุทธรณ์ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับเงินภาษีที่ชำระแล้วคืน ตามแนวทางการคืนภาษีตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการคืน ดอกเบียให้เป็นไปตามกฎกระทรวง¹¹¹ โดยดอกเบียนั้นควรกำหนดตามอัตราตลาดไม่ควรกำหนด เป็นอัตราตายตัวเพราะการกำหนดอัตราตายตัวไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ ดอกเบียดังกล่าว จึงอาจสูงหรือต่ำกว่าภาวะทางเศรษฐกิจมากผู้เสียหายอาจชำระภาษีก่อนโดยมุ่งหวังประโยชน์ จากดอกเบียได้

นอกจากนี้ ผู้เสียหายอาจได้รับความเสียหายประการอื่นเมื่อได้เข้ามาในกระบวนการ อุทธรณ์ เช่น เสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ หรือถูกยึด อาศัยทรัพย์สิน ความเสียหายดังกล่าวอาจเป็นจำนวนมากอันส่งผลต่อเศรษฐกิจทั้งระบบได้ เพราะทำให้เงินทุน หรือทรัพย์สินดังกล่าวไม่อาจหมุนเวียนต่อไปได้ แต่กฎหมายปัจจุบันของประเทศไทยก็ได้ กำหนดให้มีการเยียวยาในเรื่องดังกล่าวไว้ อันอาจเป็นเหตุให้ผู้เสียหายไม่อุทธรณ์เพราะได้รับความเสียหายเมื่อเข้ามาในกระบวนการอุทธรณ์มากกว่าจำนวนภาษีที่พิพาท

ดังนั้น กฎหมายควรกำหนดให้มีการจ่ายค่าปวยการเพื่อชดเชยความเสียหายแก่ ผู้อุทธรณ์ในกรณีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคุณแก่ผู้อุทธรณ์ด้วย ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและ เงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ส่วนประเด็นเรื่องการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น กฎหมายส่วนใหญ่ให้อำนาจหน่วยงานจัดเก็บภาษีในการยึด อาศัยทรัพย์สิน และขายทอดตลาดทรัพย์สินของ

¹¹⁰ ฎมาตรา 27 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 220.

¹¹¹ ฎมาตรา 30 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 220.

ผู้เสียหายที่ไม่ได้ชำระภาษีภายในกำหนด และไม่ได้รับอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีซึ่งเป็นปัญหาที่ตั้งได้กล่าวแล้วข้างต้น กรณีนี้มีผู้เห็นว่า¹¹² ควรยกเลิกมาตรการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สิน เนื่องจากคำสั่งทางภาษียังมีความไม่แน่นอนว่าผู้เสียหายต้องชำระภาษีหรือไม่ เช่นเดียวกับการอุทธรณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกา¹¹³

เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า กฎหมายควรบัญญัติเรื่องยึด อาศัย ทรัพย์สินต่อไปเพื่อเป็นการประกันการชำระภาษีในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ได้ขอทุเลาการชำระภาษีหรือไม่ได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษี ในขณะที่การขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น กฎหมายควรมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายซึ่งใช้สิทธิตามกฎหมายในการอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่ยังไม่แน่นอนว่าคำสั่งให้เสียภาษีเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หรือจะมีการแก้ไขหรือไม่ ดังนั้น กฎหมายจึงควรกำหนดให้งดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายไว้ก่อนในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นของเสียได้ง่าย¹¹⁴ เพราะหากภายหลังคำวินิจฉัยอุทธรณ์เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ของผู้เสียหายไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนจะทำให้การติดตามเอาคืนทรัพย์สินที่ถูกขายทอดตลาดเป็นไปโดยลำบาก และในบางครั้งหากทรัพย์สินดังกล่าวเป็นเครื่องมือเครื่องใช้สำหรับการประกอบอาชีพของผู้เสียหายก็จะสร้างความเดือดร้อนให้แก่ผู้เสียหายเป็นอย่างมากเหมือนผู้เสียหายเป็นผู้แพ้ในคดี

4.2.3 กฎหมายว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ.

จากแนวทางในการปฏิรูปการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทยเพื่อแก้ไขปัญหากับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองทั้งในส่วนกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์และวิธีการเกี่ยวกับอุทธรณ์ตามที่ได้เสนอข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า ต้องมีการตราพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ. ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปที่นำมาใช้แก้การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง โดยมีผลเป็นการยกเลิกกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษี และเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับอย่างเป็นอิสระโดยมิต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับด้วย ซึ่งมีรายละเอียดดังที่ได้เสนอในข้อ 4.2 โดยมีเนื้อหาทั้งหมด 37 มาตรา ดังนี้

¹¹² รัฐประกรณ์ นิภานันท์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 51, น. 161.

¹¹³ ประภาศ คงเอียด, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 37.

¹¹⁴ คู่มือตรา 34 แห่งร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง พ.ศ., น. 221.

บันทึกหลักการและเหตุผล
ประกอบร่างพระราชบัญญัติการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง

พ.ศ.

หลักการ

ให้มีกฎหมายว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครอง

เหตุผล

เนื่องจากกฎหมายเกี่ยวกับภาษีฉบับต่างๆ มีการบัญญัติหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครองไว้แตกต่างกัน และกฎหมายบางฉบับก็ได้บัญญัติไว้ จึงสมควรกำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนสำหรับการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครองขึ้น เพื่อให้การอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครองเป็นไปอย่างมีเอกภาพและมีประสิทธิภาพ อำนวยความเป็นธรรมให้แก่ประชาชน และช่วยลดข้อพิพาทไปสู่ศาลได้อีกทางหนึ่งด้วย จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

(2) ส่วนที่ 2 การคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านในหมวด 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

(3) มาตรา 25 มาตรา 26 มาตรา 27 มาตรา 28 มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

(4) หมวด 8 อุทธรณ์แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

(5) หมวด 6 การอุทธรณ์แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

(6) มาตรา 112 ฉ มาตรา 112 ช มาตรา 112 สัตต มาตรา 112 อัฐ มาตรา 112 นว มาตรา 112 ทศ มาตรา 112 เอกาทศ มาตรา 112 ทวาทศ มาตรา 112 เตรศ มาตรา 112 จตุทศ มาตรา 112 ปันรส มาตรา 112 โสฬส มาตรา 112 สัตตรส และมาตรา 112 อัฐารส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469

บรรดาบทกฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่นในส่วนที่มีบัญญัติไว้แล้วในพระราชบัญญัตินี้ หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้แทน

มาตรา 4 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับแก่การอุทธรณ์คำสั่งทางภาษีตามประมวล รัษฎากร กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยศุลกากร กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือน และที่ดิน กฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมายว่าด้วยภาษีป้าย กฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ กฎหมายว่าด้วยไฟ กฎหมายว่าด้วยองค์การบริหารส่วนจังหวัด กฎหมาย ว่าด้วยการพนัน กฎหมายว่าด้วยรถยนต์ และกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก

มาตรา 5 ห้ามมิให้นำกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับแก่ การดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 6 ในพระราชบัญญัตินี้

“คำสั่งทางภาษี” หมายความว่า คำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอันเกี่ยวกับการ กำหนดภาษี การประเมินภาษี การคำนวณภาษี การขอคืนภาษี การยกเว้น ลดหย่อนหรือปลด ค่าภาษี การกำหนดราคาปานกลางที่ดิน และให้หมายความรวมถึงคำสั่งอื่นที่มีลักษณะเป็น การกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล ตามประมวลรัษฎากร กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กฎหมาย ว่าด้วยศุลกากร กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่ กฎหมาย ว่าด้วยภาษีป้าย กฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ กฎหมายว่าด้วยไฟ กฎหมายว่าด้วย

องค์การบริหารส่วนจังหวัด กฎหมายว่าด้วยการพนัน กฎหมายว่าด้วยรถยนต์ และกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก

“พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า ผู้ซึ่งอธิบดีหรือผู้บริหารท้องถิ่นแต่งตั้งให้ปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

“เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน” หมายความว่า ผู้ซึ่งอธิบดีหรือผู้บริหารท้องถิ่นแต่งตั้งให้เป็นผู้รับผิดชอบสำนวนอุทธรณ์

“ผู้บริหารท้องถิ่น” หมายความว่า

- (1) นายกเทศมนตรี สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่เทศบาล
 - (2) นายกองค์การบริหารส่วนจังหวัด สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่องค์การบริหารส่วนจังหวัด
 - (3) นายกองค์การบริหารส่วนตำบล สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่องค์การบริหารส่วนตำบล
 - (4) ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่กรุงเทพมหานคร
 - (5) นายกเมืองพัทยา สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่เมืองพัทยา
 - (6) หัวหน้าผู้บริหารท้องถิ่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่นที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นราชการส่วนท้องถิ่น สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่ราชการส่วนท้องถิ่นนั้น
- “อธิบดี” หมายความว่า
- (1) อธิบดีกรมศุลกากร สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากร
 - (2) อธิบดีกรมสรรพสามิต สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่กรมสรรพสามิต
 - (3) อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร
 - (4) อธิบดีกรมการขนส่งทางบก สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่กรมการขนส่งทางบก
 - (5) อธิบดีกรมการปกครอง สำหรับคำสั่งทางภาษีของเจ้าหน้าที่กรมการปกครอง

มาตรา 7 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงคมนาคม และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ และออกกฎกระทรวงและประกาศ เพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงและประกาศนี้ เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

หมวด 1 การยื่นอุทธรณ์

มาตรา 8 ผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งนี้มีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวในฝ่ายปกครอง โดยยื่นต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์ที่หน่วยงานซึ่งมีคำสั่งทางภาษี ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งทางภาษี

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามเวลาที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง ผู้อุทธรณ์มีสิทธิยื่นคำขอขยายระยะเวลาต่อพนักงานเจ้าหน้าที่หรือผู้พิจารณาอุทธรณ์ก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว เว้นแต่กรณีที่มีพฤติการณ์พิเศษ ให้ยื่นคำขอขยายระยะเวลาตามวรรคสองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พฤติการณ์พิเศษนั้นสิ้นสุดลง

ผู้พิจารณาอุทธรณ์ อธิบดี หรือผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ได้ตามที่เห็นสมควร แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันครบกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง

การยื่นอุทธรณ์และการขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 9 คำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือโดยระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบ

มาตรา 10 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว ให้ทำการตรวจสอบว่าได้ยื่นตามกำหนดเวลา และมีรายละเอียดครบถ้วนหรือไม่ ถ้าคำอุทธรณ์ไม่ครบถ้วน มีข้อความที่อ่านไม่เข้าใจหรือผิดพลาดอันเห็นได้ชัดว่าเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อของผู้อุทธรณ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่สั่งให้ผู้อุทธรณ์แก้ไขใหม่ให้ถูกต้องภายในเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนด

เมื่อได้ยื่นอุทธรณ์ภายในเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดตามวรรคหนึ่งแล้วให้ถือว่าเป็นการยื่นอุทธรณ์ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการส่งสำนวนอุทธรณ์ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน การดำเนินการของพนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีหรือผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด

มาตรา 12 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ทราบตามความจำเป็นแก่กรณี

หมวด 2

การพิจารณาอุทธรณ์ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์

มาตรา 13 ในการพิจารณาอุทธรณ์ ให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์

มาตรา 14 ในการพิจารณาอุทธรณ์ ถ้ามีการพิจารณาเรื่องและผู้พิจารณาอุทธรณ์มีส่วนได้เสียโดยตรง ผู้นั้นต้องห้ามพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องนั้น

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ได้กระทำโดยผู้ต้องห้ามตามวรรคหนึ่งย่อมเสียไป

มาตรา 15 ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งคณะกรรมการที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษี บัญชี และศาสตร์อื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อเป็นที่ปรึกษา พิจารณาหรือปฏิบัติการตาม que ผู้พิจารณาอุทธรณ์มอบหมาย

ให้นำความในมาตรา 14 มาใช้บังคับแก่การดำเนินการของคณะกรรมการตามวรรคหนึ่ง โดยอนุโลม

มาตรา 16 ในการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนและผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจตรวจสอบข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสมในเรื่องนั้นๆ โดยไม่ต้องผูกพันกับคำอุทธรณ์หรือหลักฐานของผู้อุทธรณ์

มาตรา 17 เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนและผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่ตนเห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริง ในการนี้ ให้รวมถึงการดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้อง

(2) รับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของผู้อุทธรณ์ พยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่ผู้อุทธรณ์กล่าวอ้าง เว้นแต่ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนและผู้พิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็น ฟุ่มเฟือย หรือประวิงเวลา

(3) ขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากผู้อุทธรณ์ พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ

(4) ขอให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง

(5) ออกไปตรวจสถานที่

ผู้อุทธรณ์ต้องให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนและผู้พิจารณาอุทธรณ์ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง และมีหน้าที่แจ้งพยานหลักฐานที่ตนทราบแก่เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนและผู้พิจารณาอุทธรณ์

มาตรา 18 เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสารหรือวัตถุใดๆ มาเพื่อประกอบการพิจารณาได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ผู้นั้นได้รับหนังสือเรียก

ผู้ที่มาให้ถ้อยคำเป็นพยานตามหนังสือเรียก ให้ได้รับค่าป่วยการตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

ความในวรรคสองมิให้ใช้บังคับแก่ผู้อุทธรณ์

ในกรณีที่พยานอาจไม่ได้รับความปลอดภัย อาจจัดให้พยานอยู่ในความคุ้มครองตามที่เห็นเป็นการสมควร หรือตามที่พยานหรือบุคคลอื่นใด ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 19 ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกตามมาตรา 18 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุอันสมควร หากข้อเท็จจริงไม่เพียงพอแก่การวินิจฉัย ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์

การยกอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ผู้อุทธรณ์หมดสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

มาตรา 20 ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้เพื่อประโยชน์แก่การอุทธรณ์ ชี้แจง หรือแสดงสิทธิของตนได้ แต่หากเป็นเอกสารที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับ

เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางภาษี เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน หรือผู้พิจารณาอุทธรณ์ อาจไม่อนุญาตให้ตรวจดูเอกสารหรือพยานหลักฐานได้

การตรวจดูเอกสาร ค่าใช้จ่ายในการตรวจดูเอกสาร หรือการจัดทำสำเนาเอกสาร ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 21 ผู้อุทธรณ์มีสิทธิไปให้ถ้อยคำ เสนอพยานหลักฐานอันจำเป็นแก่ การพิจารณาอุทธรณ์ต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์โดยตรง แต่ต้องก่อนวินิจฉัยอุทธรณ์

มาตรา 22 ในการพิจารณาอุทธรณ์ที่ผู้อุทธรณ์ต้องมาปรากฏตัวต่อเจ้าหน้าที่ ผู้รับผิดชอบสำนวนหรือผู้พิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำทนายความหรือที่ปรึกษาของตนเข้ามา ในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ได้

การใดที่ทนายความหรือที่ปรึกษาได้ทำลงต่อหน้าผู้อุทธรณ์ ให้ถือว่าเป็นการกระทำ ของผู้อุทธรณ์ เว้นแต่ผู้อุทธรณ์จะได้คัดค้านเสียในขณะนั้น

มาตรา 23 ผู้อุทธรณ์อาจมีหนังสือแต่งตั้งให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะ กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่กำหนดแทนตนในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ในการนี้ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนและผู้พิจารณาอุทธรณ์จะดำเนินกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์กับ ตัวผู้อุทธรณ์ได้เฉพาะเมื่อเป็นเรื่องที่ผู้นั้นมีหน้าที่โดยตรงที่จะต้องทำกรณั้นด้วยตนเองและต้อง แจ้งให้ผู้ได้รับการแต่งตั้งให้กระทำการแทนทราบด้วย

หากปรากฏว่าผู้ได้รับการแต่งตั้งให้กระทำการแทนผู้ใดไม่ทราบข้อเท็จจริงในเรื่องนั้น เพียงพอหรือมีเหตุไม่ควรไว้วางใจในความสามารถของบุคคลดังกล่าวให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ สำนวนหรือผู้พิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบโดยไม่ชักช้า

การแต่งตั้งให้กระทำการแทนไม่ถือว่าสิ้นสุดลงเพราะความตายของผู้อุทธรณ์หรือการที่ ความสามารถหรือความเป็นผู้แทนของผู้อุทธรณ์เปลี่ยนแปลงไป เว้นแต่ผู้สืบสิทธิตามกฎหมาย ของผู้อุทธรณ์หรือผู้อุทธรณ์จะถอนการแต่งตั้งดังกล่าว

มาตรา 24 ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์และแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ ผู้อุทธรณ์ทราบโดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกินหกเดือนนับแต่วันได้รับอุทธรณ์

ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบการขยายระยะเวลาก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ในการนี้ ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินหกเดือนนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง

มาตรา 25 หากไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนดตามมาตรา 24 ให้ถือว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์

มาตรา 26 ในการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาทบทวนคำสั่งทางภาษีได้ไม่ว่าจะเป็นปัญหาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หรือความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางภาษี โดยมีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนคำสั่งทางภาษี หรือแก้ไขคำสั่งทางภาษี แต่ต้องไม่เกินประเด็นที่ได้มีการอุทธรณ์ไว้ ในกรณีที่สั่งไม่รับอุทธรณ์ ให้ถือว่าได้วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เป็นการเพิ่มภาระแก่ผู้อุทธรณ์มิได้ เว้นแต่เป็นคำสั่งทางภาษีที่มีชอบด้วยกฎหมาย

มาตรา 27 ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจลดหรืองดเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับตามที่เห็นสมควร

มาตรา 28 คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือระบุ วัน เดือน และปีที่ทำคำสั่ง ชื่อตำแหน่ง และลายมือชื่อของผู้พิจารณาอุทธรณ์ สิทธิฟ้องคดีต่อศาล และต้องจัดให้มีเหตุผล ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบไปด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างถึง และข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

มาตรา 29 ให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์

มาตรา 30 ในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้คืนเงินค่าภาษีให้แก่ผู้อุทธรณ์ ให้อธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายสั่งให้คืน

เงินค่าภาษีพร้อมด้วยดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนด
ในกฎกระทรวง ภายในสามเดือนนับแต่วันมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ดอกเบี้ยที่ให้ตามวรรคหนึ่ง มิให้เกินกว่าจำนวนเงินภาษีที่ได้รับคืนและให้จ่ายจาก
เงินภาษีที่จัดเก็บได้ตามกฎหมายแต่ละฉบับ

มาตรา 31 ในการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์
และกรรมการที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งตามมาตรา 15 เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมาย
อาญา

หมวด 3

การทุเลาการชำระภาษี การบังคับทางภาษี และการฟ้องคดีต่อศาล

มาตรา 32 การอุทธรณ์ภาษีที่มีจำนวนเกินที่กำหนดในกฎกระทรวงไม่เป็นการทุเลา
การชำระภาษี ถ้าไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้ถือเป็นภาษีค้าง เว้นแต่ผู้อุทธรณ์
ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือ
ผู้ที่บริหารท้องถิ่นมอบหมาย ถ้าอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ที่บริหาร
ท้องถิ่นมอบหมายเห็นสมควรจะสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือแต่บางส่วน และจะสั่ง
ให้หาประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

มาตรา 33 ในกรณีที่อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือ
ผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายได้สั่งให้ทุเลาการชำระภาษีตามมาตรา 32 ไว้แล้ว ถ้าต่อมา
มีพฤติการณ์ปรากฏว่าได้มีการกระทำเพื่อประวิงการชำระภาษีหรือได้มีการกระทำหรือตั้งใจ
จะกระทำการโอน ขาย จำหน่ายหรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึด
หรืออายัด อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย
มีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้

มาตรา 34 เพื่อให้ได้ชำระภาษีค้าง ให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หรือผู้บริหาร
ท้องถิ่นหรือผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของ

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีหรือนำส่งภาษีในราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรืออายัดหรือสั่ง

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาอุทธรณ์ เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นเป็นของเสียง่าย

เมื่อมีคำสั่งยึด อายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นผู้ดำเนินการยึด อายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าว

การยึด อายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง และให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา 35 ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยการฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรเฉพาะประเด็นที่ได้อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัตินี้ ภายในสามสิบนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

กรณีที่ยกข้อพิพาทอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามมาตรา 25 ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรเฉพาะประเด็นที่ได้อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัตินี้ ภายในเวลาสามสิบวันนับแต่วันครบกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

การฟ้องคดีตามวรรคหนึ่ง จะกระทำมิได้เมื่อได้ปฏิบัติตามขั้นตอนการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัตินี้

หมวด 4

บทกำหนดโทษ

มาตรา 36 ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของผู้พิจารณาอุทธรณ์ที่ออกตามมาตรา 18 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่ผู้อุทธรณ์

มาตรา 37 ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายาม หลีกเลี่ยงการเสียภาษี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับตั้งแต่ห้าพันบาทถึงห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

บทเฉพาะกาล

มาตรา 36 การอุทธรณ์คำสั่งทางภาษีในฝ่ายปกครองที่ได้กระทำก่อนวันที่ พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ยังมีอำนาจดำเนินการต่อไป และให้บังคับตามกฎหมายที่ใช้อยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับจนกว่าจะสิ้นสุดในฝ่ายปกครอง

มาตรา 37 บรรดา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ ข้อบังคับ และคำสั่งที่ออกตามส่วน 2 การอุทธรณ์ในหมวด 2 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนที่ 2 การคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์ คำวินิจฉัยคำคัดค้านในหมวด 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 25 มาตรา 26 มาตรา 27 มาตรา 28 มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 หมวด 8 อุทธรณ์แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และหมวด 6 การอุทธรณ์แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ให้ยังคงใช้บังคับได้ ต่อไปเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับพระราชบัญญัตินี้ ทั้งนี้ จนกว่าจะมีกฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ ข้อบังคับ และคำสั่งที่ออกตามพระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

.....

นายกรัฐมนตรี